جامعة الجزائر
كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية
قسم علوم التسيير

مذكرة
مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير
فرع إدارة أعمال

الموضوع:

دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة
حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة CCLS

نوقشت علنا يوم 28 / 06 / 2004 أمام اللجنة المكونة في :

لطالب: غوالي محمد بشير الدكتور: أحمد لعمي

السنة الجامعية : 2003 / 2004

بسم الله الرحمن الرحيم

قالوا سبحانك لا علم
لنا
إلا ما علمتنا إنك
أنت العليم الحكيم .

(صدق ا العظيم)

الآية رقم 31 من سورة البقرة.

الإهداء

إلــى أعـز مـا أمـلك فـي هـذا الوجـود والديـا إلى كل عائلتي
وإلى كل من مدني يد العون في إنجاز هذا العمل

أهدي ثمرة عملي هذا.

التشكرات

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف الدكتور أحمد لعمي عن النصائح والتوجيهات القيمة التي أفادني بها طوال مدة إنجاز هذا البحث كما أتقدم بالشكر الجزيل أيضاً إلى كل عمال تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة وذلك لمساعدتهم لي أثناء دراستي التطبيقية وإلى كل من قدم لي يد العون من قريب أو بعيد.

الفــهـــــرس

المقدمة

لقد مرت المؤسسة الجزائرية بعدة مراحل فمنذ الإستقلال إنتهجت النظام الاشتراكي أي التسيير المركزي للمؤسسة حيث كان يغلب عليها الطابع الإجتماعي عن الطابع الإقتصادي مما نتج عنه حالات سيئة ووضعية صعبة لمجموعات كبيرة من المؤسسات هذه الوضعيات أدت بالحكومة في بداية الثمانينات إلى التفكير في الإصلاح الاقتصادي الذي أدى إلى إعادة هيكلة المؤسسات وهذا بإجراءات سنة 1980 حيث تمثل الإجراء الأول في إعادة الهيكلة المالية للمؤسسة المثقلة بالديون أما الإجراء الثاني فتمثل في إعادة الهيكلة العضوية والذي كان يهدف إلى تحويل مؤسسات القطاع العام ذات الحجم الكبير إلى مؤسسات صغيرة الحجم لتكون أكثر تخصصا وكفاءة إلا انه رغم هذه الإجراءات التصحيحية بقيت المؤسسة الجزائرية تعاني من بعض المشاكل الإدارية مما أدى إلى إصلاح آخر يسمى باستقلالية المؤسسات وتمثل هذا الإصلاح في القانون رقم 88/01 الذي بموجبه أخذت المؤسسات العمومية الاقتصادية الأشكال التالية :

- مؤسسات ذات مسؤولية محدودة وتتمثل أساسا في المؤسسات المحلية.
- مؤسسات على شكل شركات أسهم وأغلبها شركات وطنية.

إن عدم قدرة المشروعات الصغيرة أدى إلى التفكير في ظهور نوعا آخر من المشروعات الاقتصادية الضخمة والتي تتطلب تجميع أموال كبيرة لتسيير أعمالها وضمان إستمرار تلك المؤسسات بعيدا عن ملاكها ولقد نتج عن هذا التفكير ظهور شركات الأموال وخاصة شركات المساهمة لكي تتولى مسؤولية النهوض بالاقتصاد القومي من خلال القيام بالمشروعات الاقتصادية الأساسية والتي تحتاج إلى أموال ضخمة تعجز المشروعات الصغيرة على توفيرها ومن ناحية أخرى فان هذا النوع من الشركات يتميز بديمقراطية الإدارة حيث يتم الفصل بين الملكية والإدارة على أن يقوم الملاك بمحاسبة الإدارة عن تصرفاتها علي فترات دورية ولقد تطلب هذا ضرورة وجود أساليب للرقابة على تصرفات الإدارة سواء من جانب الملاك أنفسهم أو من خلال من ينوب عنهم في ممارسة الرقابة على النواحي الفنية والمالية.

كما أن ظاهرة العولمة وما أفرزته من سهولة الاتصال يفرض على المؤسسة توخي الحذر في الإدلاء بالمعلومات والالتزام بتقديم بيانات صحيحة تتوفر على درجة عالية من الدقة تكسب ثقة المتعامل وتزيد فرص المؤسسة في الحصول على الائتمان من الهيئات المالية وإمكانية التوسع في الإستثمارات بالشكل الذي يضمن التطور والنمو.

إن هذا التطور الاقتصادي وتلك النهضة الصناعية جعلت لعلم المحاسبة دورا رئيسيا في تصوير المركز المالي للمؤسسة إلا أن هذا التطور صاحبه نمو علم آخر يساعد على ضبط معطيات المحاسبة والتحقق من صحة الأرقام والنتائج التي قدمتها المحاسبة وهذا العلم الذي هو مراقبة المحاسبة يسمى بعلم المراجعة.

إن فكرة المراجعة في الجزائر لم تتضح إلا بعد صدور قانون إستقلالية المؤسسات سنة 1988م حيث قبل هذا التاريخ كان إهتمام إدارة المؤسسة منصبا على إعداد الميزانية السنوية وتقديمها لمصلحة الضرائب لاستفاء الإلتزامات الجبائية تفاديا لغرامات التأخير ولم تكن تهتم بأن هذه الميزانيات لا تعبر بصورة صحيحة عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة. ولقد أخذت المراجعة الخارجية عدة أشكال (الوزارة الوصية على القطاع أو وزارة المالية ممثلة في المحاسبة و حاليا مندوبية المحاسبات) أما بالنسبة للمراجعة الداخلية فإنها لم تظهر إلا في مجال مراقبة المحاسبة.

أولا : طرح الإشكالية

إن المؤسسة الجزائرية في ظل التحولات والتغيرات الإقتصادية والإجتماعية من أجل مسايرة العصر وكسب مكانة مشرفة في الأسواق العالمية عليها الإهتمام بنوعية المعلومة حتى تكسب ثقة من يتعامل معها وهذا لا يتأتى إلا إذا توفرت هذه المؤسسات على آليات ترتكز على أسس علمية تضمن إعداد ميزانيات تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة خاصة إذا كانت مدعومة بتقرير إيجابي لمراجع الحسابات حيث أصبحت هذه التقارير من أهم الوثائق الإدارية التي يرتكز عليها المتعامل للإطلاع عليها والاستفادة من المعلومات الواردة فيها.

من خلال ما سبق فإن الإشكالية تتمثل في طرح التساؤلات التالية :

- إلى أي مدى يمكن إعتبار المراجعة أداة رقابية ؟
- ماهي الجهة المكلفة بمراجعته ومتى تتم المراجعة ولأي غرض تتم المراجعة ؟.

- هل يكفي للمراجع الإعتماد على المعلومات المستقاة من إدارة المؤسسة فقط للقيام بمراجعة موضوعية؟

- هل حصول المراجع على أتعابه من عميله يسمح بإعداد تقرير غير متحيز يمكن الإعتماد عليه لإضفاء ثقة أكثر في القوائم المالية التي تمت مراجعتها؟.

- هل يمكن إعتبار المراجعة أداة لتحسين نوعية المعلومات المحاسبية؟

- هل كل المسيرين مستعدين لتقبل وظيفة المراجعة وإعتبارها وظيفة كباقي الوظائف؟.

إن معالجة الإشكالية المطروحة تؤدي بنا إلى صياغة الفرضيات التالية :

1- الفرضية الأساسية :

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بالصورة التي تتلاءم مع إمكانيات المؤسسة (التكلفة / الربح) يعتبر وسيلة وقائية تبعد إحتمال حدوث الغش.

2- الفرضيات الثانوية :

- إن تعدد مصادر الأدلة والبراهين وإستخدام أساليب متعددة لجميع المعلومات يـوفر للمراجع فرصة أكبر لإعداد تقرير ملائم.
- تبني فكرة المراجعة وإعتبارها وسيلة تساعد المسيرين والمسؤولين على الـتحكم في تـسيير الأمور.
- الإهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية والعمل على تحديث معلومات المـراجعين بالتـدريب المستمر.
- إن إلتزام مدير مؤسسة ما بتطبيق نتائج المراجعة تؤدي إلى تصحيح مسار المؤسسة ونجاحها

ثالثا : أسباب إختيار الموضوع

تتمثل أهم الأسباب التي دفعتنا لإختيار هذا الموضوع والبحث فيه فيما يلي :

- تصحيح الإعتقاد السائد الذي يعتبر أن مهنة المراجعة تهتم فقط بتعقب وتصيد الأخطاء والإجراءات المحاسبية.
- إعتبار المراجع شرطيا من طرف السواد الأعظم من المسيرين وأن بإمكانه إنزال العقوبات.
- بعض الميول الشخصية باعتبار ممارسة مهنة المراجعة في الشركة الوطنيـة للمحاسـبة لسنوات عديدة.
- قلة البحوث باللغة العربية في هذا المجال وخاصة تلك التي تتناول الجوانـب العمليـة للمراجعة.

ثالثا : أهداف البحث

إن هناك مجموعة من الأهداف نصبوا إلى تحقيقها تتمثل فيما يلي :

- تعريف مسؤولي المؤسسات بوظيفة المراجعة (مكانتها، أهدافها والنتائج التي تحققها من خلال ممارستها في المؤسسة).
- بيان حقيقة عملية المراجعة التي تساعد على تقديم معلومات مالية و محاسبية تتميز بقدر كبير من المعقولية.
- الدعوة إلى نشر ثقافة إدارية رقابية تعتمد على تقييم الأداء.

رابعا : أهمية البحث وحدوده

يمكن تلخيص أهمية البحث في موضوع الدراسة في العناصر التالية :

- إعطاء صورة حقيقية عن الواقع الذي تعيشه المؤسسة في الجزائر مع دخول الألفية الثالثة وللوقوف على حالة التدهور المستمر الذي يصيب هذه المؤسسات من سنة إلى أخرى
- .تسليط الضوء علي طريقة تسيير هذه المؤسسات وتوضيح مدى أهمية المراجعة إذا تم الاعتناء بها.
- إثراء البحث العلمي في مجال الإداري والتسيير وسد الفراغ الموجود حول هذا الموضوع على مستوى الدراسات الجامعية.

إن اقتصار دراستنا على تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة يعود إلى صعوبة الحصول على معلومات تتعلق بالتسيير وكذلك صعوبة الحصول على الموافقة من المسؤولين في المؤسسات الإقتصادية الأخرى على توفير مثل هذه المعلومات، أما تركيز الدراسة التطبيقية على المراجعة الخارجية دون المراجعة الداخلية فإن هذا يرجع إلى الغياب الكلي لهذه الوظيفة في الكثير من المؤسسات العمومية الإقتصادية من جهة، وإلى تشابه الإجراءات والخطوات من جهة أخرى.

خامسا : المنهجية وأدوات البحث

للإجابة عن التساؤلات المطروحة وإثبات أو إسقاط الفرضيات الموضوعة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين، قسم نظري يقوم على المنهج التحليلي وقسم تطبيقي يقوم على منهج دراسة الحالة (دراسة حالة لتعاونية الحبوب والخضر الجافة) مستعملين في ذلك جداول

الإستقصاءات تقدم مختلف المسؤول عن مصالح التعاونية بإجراء المقابلات معهم والتي مكنتنا من الإستخلاص والإستنباط.

وبمعالجة الإشكالية المطروحة قسم البحث إلى ثلاثة فصول خصص الفصل الأول إلى تقديم المفاهيم الأساسية للمراجعة بنوعيها الداخلية والخارجية حيث قسم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث ويتناول المبحث الأول التعريف بالمراجعة وأنواعها وعلاقتها بالمحاسبة والمعايير التي تحكمها للتحكم خصائص مزاولة المهنة والمحافظة على مستوى مهني مرتفع أما المبحث الثاني فيتناول المراجعة الداخلية ومحاولة إبراز أهميتها كأداة للمساعدة على التحكم في التسيير كما تم التعرض أيضا إلى علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية وبيان أوجه الإختلاف والتشابه بينهما كما تم أيضا بيان أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للجودة وأختتم هذا المبحث بالتعرض لكيفية تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة ثم دراسة أنواع التلاعب والغش الممكن حصوله.

ولقد إستخدم المبحث الثالث لدراسة المراجعة الخارجية وبيان الجوانب الميدانية لمهنة المراجع الخارجي أو مندوب الحسابات من خلال توضيح كيفية ممارسته لمهامه وكيفية تعيينه وعزله كما تم التعرض في هذا المبحث إلى توضيح مسؤولياته وقواعد وآداب وسلوك المهنة.

أما الفصل الثاني فقد تم التعرض لدراسة منهجية المراجعة وقسم إلى أربعة مباحث حيث يتناول المبحث الأول التعرف على المؤسسة ومحيطها أما المبحث الثاني يتم دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية بإعتبارها محور عملية المراجعة ويتناول بيان النواحي التي طرأت على وسائل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

أما المبحث الثالث يتم التعرض لخطوات مراجعة بنود الميزانية مع تبيان أهمية أدلة الإثبات ومصادر الحصول عليها إضافة إلى توضيح أسلوب إستخدام العينات الإحصائية لجمع الأدلة والقرائن تمهيدا لإعداد التقرير.

أما المبحث الرابع يتم التعرض إلى كيفية إعداد التقرير بإعتباره المنتوج النهائي لعملية المراجعة

أما الفصل الثالث فيتناول الدراسة التطبيقية حيث تم إسقاط الدراسة النظرية على تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة لمحاولة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في التعاونية ثم مراجعة بنود الميزانية بتاريخ 2001/12/31 وذلك بإستعمال مختلف الإجراءات المتعلقة بالعمل الميداني ومقارنة تقارير محافظي الحسابات مع نتائج البحث.

الفـصـــل الأول
المفاهيم الأساسية للمراجعـة

مقـدمة الفصـل :

تقوم المحاسبة بتجميع وتحليل كل المعلومات المتعلقة بالعمليات الخاصـة بنـشاط المؤســسة وتلخيصها في وثيقة تفرض بقوة القانون تسمى بالميزانية هذه الأخيرة ما هي إلا صورة طبق الأصل للذمة المالية للمؤسسة في فترة زمنية معينة غالبا ما تكون أخر يوم في السنة للوصول إلى إعداد الميزانيـة يبـدأ المحاسب بتجميع الوثائق المتعلقة بنشاط المؤسسة وترتيبها ومن ثم تسجيلها في دفـاتر اليوميـة والأسـتاذ وإعداد ميزان المراجعة تمهيدا لإعداد الميزانية والجداول الملحقة.[1]

تعتبر القوائم المالية التي أعدها المحاسب هي المرحلة الأخيرة من مراحـل عملـه والبيانـات الواردة فيها هي الأداة التي من خلالها يتم الحكم على سوء أو حسن إدارة المؤسسة من جانب واحد وهو المسيرين. أما فيما يتعلق بمصداقية وعدالة هذه القوائم فلا يكفي عمل المحاسب وحده وإنمـا يجـب الاعتماد على رأي محايد يتمثل في شخص موثوق به يتمتع بالاستقلال والكفاءة التي تمكنه من أن يـصدر رأيا ويطلق على هذا الشخص تسمية المراجع أو المراقب.

وسنتناول المفاهيم الأساسية للمراجعة في ثلاثة مباحث هـي المراجعـة في المبحـث الأول والمراجعة الداخلية في المبحث الثاني والمراجعة الخارجية في المبحث الثالث.

المبحث الأول : المراجعة

أن اختلاف الآراء حول وسائل وطريقة تنفيذ المراجعة واتساع المجال الذي تعمل فيه المؤسسات وانتشار استخدام الوسائل الآلية الإلكترونية أدى إلى حدوث تطور كبير في أساليب وإجراءات المراجعة التي استلزم معه تحمل المراجع مسؤوليات كبيرة في المجتمع وعلي الرغم من حدوث هذا التطور في أساليب وإجراءات المراجعة إلا انه لم يحدث أي تغيير في المفاهيم الأساسية للمراجعة. فمجال المراجع يسعى في تقريره إلى التأكد من أن القوائم المالية تمثل عادلا للمركز المالي للشركة محل المراجعة.

[1] - AOMAR BOUKHAZAR, La Comptabilité de l'entreprise et le P.C.N, [E N Imp Commerciale] , P 115

المطلب الأول: المراجعة وعلاقتها بالمحاسبة

أولا : تعريف المراجعة ومراحل تطورها

1- تعريف المراجعة

قررت إحدى لجان الجمعية المحاسبة الأمريكية بان المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[1] .

من هذا التعريف يمكن استنتاج عدة نقاط :

1- المراجعة عملية منتظمة : بمعنى أن عملية المراجعة لا تخضع للعشوائية وإنما هي عمل منظم يعتمد على التخطيط المسبق من خلال برامج تعد لغرض تبسيط عملية المراجعة .

2- ضرورة الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية : وهذا يعني أن تكون القرائن كافية ومقنعة وذلك لما تتميز به هذه القرائن من تنوع ولذلك يتوجب على المراجع الإلمام بمفهوم وطبيعة وأنواع القرائن والعوامل التي تؤثر على حجم وكمية القرائن الواجب الحصول عليها للوصول إلى الإقناع .

3- مدى مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعة وهذا يوضح ضرورة وجود مقاييس يستطيع المراجع على ضوئها أن يقيم العمل الذي قام به ويتبين ما إذا كان قد أدى العمل المهني الذي كلف به .

4- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الإطراف المعنية : هذا يتم من خلال التقرير الذي يعده المراجع والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية المراجعة ومن ثم فان المراجعة تمثل وسيلة من وسائل الاتصال .

إن النقاط الأربع تظهر أن عملية المراجعة تتضمن عنصرين الأول يتمثل في عملية الفحص إما الثاني يمثل عملية الاتصال وبذلك يمكن القول بان دور مراجع الحسابات دور انتقادي للعناصر المقدمة إليه لغرض الحكم على دقتها ومقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية .

لقد ظلت تعاريف المراجعة لفترة طويلة تبعدها عن جوهرها وهدفها النهائي وفي عام 1971 اعتبرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة: (أن المراجعة: هي عملية منظمة تهتم بتجميع وتقييم الأدلة الموضوعية المتعلقة بما هو من الأحداث الاقتصادية وتوصل إلى مدى التنفيذ بالنسبة للمعايير الموضوعة ثم توصيل النتائج إلى المهتمين بها)[2]

[1] - د. محمد سمير الصبان ، د. محمد محمد القيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق [دار الجامعية 1990] ، ص 17

[2] - د. محمود الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة [مكتبة الجلاء النمصورة 1992] ، ص 42

ونخلص مما سبق إلى أن المراجعة هي عملية فحص لمجموعة من المعلومات عن الأحداث اليومية للمؤسسة وفق مجموعة من المعايير بهدف التحقق من سلامة هذه المعلومات مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى من يهمهم أمر المؤسسة لمعاونتهم في الحكم على جودة ونوعية هذه المعلومات .

2- مراحل تطور المراجعة :

لقد مر تطور المراجعة حسب الأهداف في ثلاثة مراحل

المرحلة الأولى :

بداية ممارسة المراجعة كان ينظر إليها على أنها الوسيلة التي يمكن من خلالها اكتشاف التلاعب والغش وأنها الوسيلة التي تحد من تزايد هذه المخاطر داخل المؤسسة وان مهمة المراجع تقتصر على منع حدوث الأخطاء واكتشاف التدليس والتزوير الموجود بالدفاتر مع أن النظرة لأهداف المراجعة من هذا الوقت كانت تنحصر في التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات فقط ولقد ساعد على وجود هذا الهدف الأسباب التالية :

1- صغر حجم المؤسسات وقلة عدد العمليات المالية مما سهل إجراء مراجعة شاملة ساعد على الإيفاء بالغرض.

2- سيادة نظرية الملكية المشتركة في الفكر المحاسبي .

3- النظر إلى مراجع الحسابات على أن مهمته تقتصر على تعقب وتصيد الأخطاء في الإجراءات المحاسبية

المرحلة الثانية :

لقد أقر القضاء الإنجليزي بعد أحكامه الصادرة عام 1897[1] بان الهدف الرئيسي للمراجعة ليس اكتشاف الأخطاء والغش الموجود في الدفاتر وانه لا يتوجب على المراجع أن يكون جاسوسا وأن يلعب دورا بوليسيا داخل المؤسسة أو أن ينتهج أسلوب الشك أثناء قيامه بمهامه وان يشك في كل من يتعامل معه داخل المؤسسة وفي كل ما يقدم له من معلومات وبيانات .

ومن هنا بدا المراجع يفصح عن رأيه الفني المحايد في تقريره عن صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وقد ساعد على ظهور هذه المرحلة :

1 - أحكام القضاء خصوصا القضاء الإنجليزي

2- كبر حجم المؤسسة وتعدد عملياتها

3- ظهور نظرية الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي

وكان من نتيجة هذا على عملية المراجعة ما يلي :

[1] - د. محمد السيد الناغي مرجع سابق ، ص 17

أ- ظهور أهمية المراجعة الداخلية كوسيلة للرقابة الداخلية

ب- صعوبة إجراء مراجعة تفصيلية والاعتماد على أسلوب المراجعة الاختيارية

ج- أصبح المراجع مسؤولا ليس أمام عملية ولكن أمام الغير أيضا

د- الاهتمام بفحص حركة الأموال بجانب فحص مراكز الأموال وظهور أهمية قوائم الداخل بجانب قائمة المركز المالي

المرحلة الثالثة :

إن قصور المراجعة المالية التقليدية عن تقديم تقارير متكاملة تشتمل على فحص ومراجعة وتقييم أداء المؤسسة من الناحية المالية والإدارية والاجتماعية أدى إلى ظهور ما يسمى بالمراجعة الاجتماعية لغرض فحص وتقييم الجانب الاجتماعي لأداء المؤسسة وتحقق المراجعة الاجتماعية مزايا عديدة أهمها :

1- زيادة الاعتماد على القوائم والتقارير الاجتماعية

2- تشجيع الاهتمام بالأنشطة ذات المضمون الاجتماعي

3- إكتشاف أية أخطاء في التنفيذ

4- إيجاد نظام متكامل للأنشطة التي يزاولها المشروع

5- إمكانية تحديد مدى التقدم الذي أحرزته المؤسسة في مجال الأداء الاجتماعي وتنفيذ مسؤولياتها الاجتماعية

6- الاستجابة للمطالب المتزايدة من طرف المجتمع للحصول على معلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية .

7- المعاونة في تحديد كل من التكاليف والمنافع الاجتماعية بدرجة كبيرة من الثقة مما يساعد على تحديد نتيجة الأداء لأي نشاط تزاوله المؤسسة .

ثانيا : تعريف المحاسبة وعلاقتها بالمراجعة

1- تعريف المحاسبة :

المحاسبة هي أحد فروع المعرفة التي تهتم بتوليد البيانات والمعلومات عن أوجه النشاط الاقتصادي وتوفيرها في صورة ملائمة لمن هو في حاجة إليها، إن البيانات والمعلومات التي تهتم المحاسبة بتوليدها عن ثروة المؤسسة هي بيانات قياسية بصفة عامة واقتصادية بصفة خاصة هذا يعني أن المحاسبة تهتم بقياس الثروة كميا لغرض تحديد قيمتها الاقتصادية في فترة زمنية معينة وبيان التغيرات التي طرأت عليها تلك الفترة وتقوم المحاسبة بعد ذلك بعرض نتائج قياسها من بيانات ومعلومات كمية في صورة إعلامية

ملائمة إƅ من يهمهم أمر ا ؤسسة ومن هنا Ǝكن القول بان ا اسبة تقوم فكريا على وظيفتا أساسية ǽا وظيفة القياâ ووظيفة التوصيل[1] .:

وحƞ تستطيع ا اسبة قيق أهدافها على أحسن وجه عن طريق ارسة وظيفتها ǹا يتسق و قيق هǿƭ الأهداف ƋƊان لا بد من الاهتداء إƅ ƥموعة من ا عاي يتم من خلا ا إبراƏ ا دف و ديد إطار العمل وتساعد على اختيار أفضل الأسƤ والوسائل والأساليƑ الƔ تؤدƒ إƅ قيق ا دف.

ومن خلال ما سبق Ǝكن تعريف ا اسبة على أǼا علم يبحƮ طريقة أو طرâ تسجيل ا عاملات ا ادية ا ختلفة واقتراǳ النظم والدفاتر ا لائمة ا فهي نظام إعلامي يهتم بالعمليات الƔ يقوم Ƌا تلف الأعوان الاقتصادي الƔ Ǝكن التعب عنها بالنقود[2] ƅما Ǝكن القول إن ǿرض ا اسبة السابق هو تسجيل الأحداƭ ا الية ا ؤسسة وتلخيصها قوائم ا يزانية وجدول حسابات النتائج للعرض على من يهمهم أمر ا ؤسسة إلا أن التطور الƋƑ حدƭ العاƅ ا عاصر أدƒ إƅ تطور اثل ا فهوم ا اسƤ للمعلومات ƞƷ أصبƶ إعداد ا علومات وإبراƏها تابعة الأحداƭ الاقتصادية اليومية للمؤسسة أƔ ف إƅ أǼا زن للمعلومات وأداƔ لتقد وإخراƺ البيانات ا الية لغرض قيق الرقابة. وتوقف النظام ا اسƤ عن أن يكون نظاما لتقد رقم واحد يتمƝل الربƶ أو ا سارƔ و ول إƅ تسجيل ورقابة وتنبؤ لتحقيق ƅفاءƔ الأداء ورقابة السنة ا الية .

2 - العلاقة بƙ المراجعة والمحاسبة :

تنحصر خدمات ا اسبة إثبات العمليات التجارية الƔ تقوم Ƌا ا ؤسسة الدفاتر وƋƊƨ القيام بإعداد القوائم ا الية وهي منتجات ǼاƟية لعملية ا اسبة داخل ا ؤسسة هǿƭ القوائم ƤƑ أن تكون صحيحة ومعƔ يستلزم إعدادها التقييد ƫبادƝ اسبية متعارف عليهاƛ أما ا راجعة فهي ǼدƊ إƅ اطمئنان ا راجع على ما توƒ القوائم ا الية الƔ قام بإعدادها ا اسƑ من صحة وصدâ أرقامها وهǿƭ العمل يتطلƑ ضبطا وعناية الأداء ا هƤ على ا راجع أن يلتزم Ƌا حƞ يتمكن من إبداء الرأƒ عما إǽا ƅانت القوائم ا الية ا تامية قد أعدت وفقا للمبادƝ ا اسبية ا تعارف عليها .

من هǿƭ يتضƶ أن ا اسبة تقدم قوائم مالية Ź إعدادها وفق مبادƝ اسبية وا راجعة تقر بان هǿƭ القوائم قد أعدت وفقا بادƝ اسبية شريطة أن يتقيد ا راجع ƫبادƝ ا راجعة ا تعارف عليها حƞ يكتسƑ رأيه شيئا من ا صداقية وƋƊا Ǝكن القول أن ا راجعة وا اسبة شيئان متلاƏمان يعملان ƅƬل واحد خاصة بعد ظهور ما يسمى ا راجعة بالإخطار[3] حيƮ انتقلƪ ا راجعة من مراجعة العمليات الƔ ƫ

---

[1] -د.عبد ا ي مرعي ، د. مد الصبان ، دراسات تطور الفكر ا اس [الدار ا امعية 1990] ، ص 11

[2] ا رجع السابق ، ص 27

[3] GEORGE EGG, Les mots de l’audit [Edition liaison Pars 2000] , P32

ا ا ȓي إ Ƥ دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية و أصبحǨ لا تبدأ من حيǬ ينتهي ا اسƂ وإ لا ملاǖمة لعمل ا اسƂ وهدا لضمان سلامة الإجراءات و ديد موطن الأخطار لتفاديها قبل وقوعها

المطلب الثاني : ǆرو f المراȅية

تتمǻل فروض ا راجعة العناصر التالية :

1- قابلية البيانات للفحص: ينبع هǾا الفرض من ا عاي ا ستخدمة لتقييم البيانات ا اسبية وتتمǻل هǾǽ ا عاي فيما يلي :[1]

أ- ا لاءمة : معǼا داǣ ȓرورǐ ملاءمة ا علومات ا اسبية لاحتياجات ا ستخدم ا تمل وتكون البيانات وا علومات ا اسبية ملائمة إǾا ǯانǨ قادرǐ علي أن تعكȄ صورǐ واȓحة وصحيحة للقيمة الاقتصادية للǻروǐ ظة قياسها.

ب- القابلية للفحص: معǼاǽ انه إǾا قام شخصان أو أǯǻر بفحص ا علومات نفسها فǚنهما لابد أن يصلا إƤ النتائج نفسها وت ǖ أǱية هǾا ا ǖلما ǖادت ا سافة ب مستخدمي ا علومات وب مصدر إعدادها.

ǰ-البعد عن التحيز : يعƗ تسجيل ا قائق بطريقة عادلة وموȓوعية.

د-القابلية للقياǅ الكمي : يعت التعب الكمي أفضل صور التعب عن القيمة الاقتصادية وأدقها ǾǓ لأن القياǅ الكمي مادام دقيقا ومستندا على أسȄ ددǐ لا Ƹتلف تفس ǽ اثنان وتعد النقود ا قياǅ العام وا وحد للتعب عن القيم الاقتصادية العصر ا ديǬ وقد اعتمد عليها ا اسبون للتعب الكمي عن نتائج القياǅ ا اسƑ مند تأسيǨ ا اجة إƤ مسǾ الدفاتر.

2-عدم وجود تعارض حتمي ب مصلحة ا راجع ومصلحة إدارǐ ا ؤسسة : يعت تقرير مراجع ا سابات من الأدوات ا همة الǻ تعتمد عليها إدارǐ ا ؤسسة ا ǾƼ قراراƫا ومن Ż فهي تستفيد من ا علومات الǻ Ǩمراجعتها بدرجة أǯ من تلǮ الǻ ƁǮ تتم مراجعتها ǚƜن غياب هǾا الفرض ينقص من ثقة ا راجع Ʊاǽ الإدارǐ ا ǆتم عليه القيام Ɨراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارǐ ومن ناحية أخرȃ فǚن وجود هǾا الفرض Ʒعل استخدام ا راجعة الاختيارية أمرا مستحبًا وأن تكون عملية ا راجعة اقتصادية وعملية.

[1] - ا رجع السابق ، ص 21

3- خلو القوائم ا الية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أȦ أخطاء ǫ عادية أو تواطئية : هـ ǾǾ ا الة لا يكون مراجع ا سابات قادرا على اǠتشاف الأخطاء خاصة تلǮ الŸ نتجǨ بسبǢ التواطؤ ب العاملا الأمر اǾȦ يتطلǢ من ا راجع إجراء اختبارات موسعة لعله يكتشف هǾا الشكل من الأخطاء .

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية : إن فوǫ نظام الرقابة الداخلية تعت من أهم العوائق أمام مـرتكƑ الأخطاء ا قصودǫ وǤ ا قصودǫ ويعت هيكل الرقابة الداخلية ا طبق ا ؤسسة نقطة البداية بالنـسبة لعمل ا راجع ا ارجي فكلما Ǡان النظام سليما Ǡلما اǃدادت ثقة ا راجع تصرفات الإداري من جهة وǲعل تطبيق ا راجعة الاختيارية أمرǿا كنًا من جهة أخرȦ.

5- التطبيق ا ناسǢ بادǛ ا اسبة ا تعارف عليها : يؤدى إǱ سلامة ǧيل القوائم ا الية للميزانية وجدول النتائج يعا هǾا الفرض أن يستدل ا راجع أثناء با بادǛ ا اسبية ا تعارف عليها Ǡمؤشر للحكم على سلامة ا واقف ا عينة.

6- العناصر وا فردات الŸ Ǡانǫ صحيحة ا اǓي سوف تكون ǠǾلǮ ا ستقبل : يعا هǾا الفرض انه إǽا اتضǴ راقǢ ا سابات أن الرقابة الداخلية سليمة وأن الإدارǫ رشيدǫ تصرفاǠا فǚنه يفترض أن يستمر الوǓع ǠǾلǮ ا ستقبل إلا إǽا وجد الدليل على عكǆ دلǮ والعكǆ صحيǴ.

7- مراقǢ ا سابات يزاول عمله Ǡمراجع فقط : إǽا طلǢ مراقǢ ا سابات لإبداء الـرأȦ سـلامة القوائم ا الية فǚن عمله ǲǢ أن يقتصر على هǾǾ ا همة فقط بغǒ النظر عن إمكانيات ا راجع وقدرتـه على أداء مهام أخرى.

8- يفرض ا رǠز ا هǲ راقǢ ا سابات التزامات مهنية تتناسǢ وهǾا ا رǠز : يعت هǾا الفرض أساسًا قويا لتحديد مسؤولية مراجع ا سابات ǿǠ عميله وǿǠ ǃملائه وǿǠ التمع.

المطلب الثالث : أنواع المراǱعة

تنشأ ا اجة إǱ ا راجعة من جانǢ وعات تلفةǛ ملاǠ رأȀ ا الǛ العمالǛ ا ـستثمرين وا هات ا كومية...... وǤ هاǛ ولتحقيق حاجة Ǡل وعة من الموعات ظهـرت عـدǫ صـور للمراجعة أǿها :[1]

أولًا : مǺ الناحية القانونية

1- ا راجعة القانونية : مراجعة إجبارية نص عنها القانون التجارȦ حيǬ ألزم شرǠات ا ساǿة وشرǠات ا سؤولية ا دودǫ بوجوب تعي مراجع حسابات.

---

[1] - د. عبد الوهاب خباطة، تفتيش ا سابات ومراجعة ا يزانيات [مطبعة طرب سوريا 1966] ، ص 33

2- مراجعة اختيارية : تتوقف هǾĈ الصورƣ من ا راجعة على رƥبة أصـحاب ا ؤسـسة أو الإدارƣ دون وجود قانون ملزم ǾǿŎ وƫد هǾا النوع من ا راجعة   شرƨات الأشخا Î حيǊ تكون واجبات مراجع ا سابات ǐ ـدودƣ ا علم وواƮحة الشروط و Ǿا يستحسن أن يكون هناƅ رسائل متبادلة أو عقـود مكتوبة ـدد مهمة ا راجع وحدود ما يطلƐ منه   حالة مراجعة هǾا النوع من ا ؤسسات

ثاǻيƆ : مǺ حيث شمول المراǲعة

1- ا راجعة الكاملة : هي ا راجعة الŖ ƅق فيها للمراجع أن يطلع أو يدرƧ ƥيع قيود ا ؤسسة ويفحص مستنداƫا وتكون مسئوليته عند ǽǀǿ مسؤولية مطلقة عن الأخطاء أو التزوير أو الغش ا رتكƐ داخـل ا ؤسسة

2-ا راجعة ا زئية : هي اقتصار ا راجع علي دراسة جزء من عمليات ا ؤسسة وǽǀǿ بناءƆ على اتفـاƩ مع أصحاب العلاقة الǾين يريدون التƋƨد من سـ بعǒ القطاعات   مؤسستهمÛ مƯال ǽǀǿ ـ Ǿ مراجعـة ا بيعات فقط أو ا بيعات النقدية لوحدها ففي هǾĈ ا الة تكون مسؤولية ا راجع ƮيقƱ ولا يسƋل إلا عن الأƮرار الŖ قد ـدƭ نتيجة لإƵاله أو جهله   دراسة القطاع الǾƐ خصص له عند الاتفاƩÛ Ǿ ƅ ـان من الضرورƐ   مƯل هǾĈ ا الات أن يكون الاتفاƩ خطيا لكي يضمن ا راجع حدود مسؤولياته.

ثالثƆ : مǺ حيث موƳǟد ابتداء المراǲعة

1- ا راجعة النهائية : تبدأ ا راجعة عندما ينتهي عمل موظفي ا اسبة وأن ميزƣ هǾĈ الطريقة أƌـا تـوفر للمراجع حسابات جاهزƣ ومرصدƣ. وعليه فƎن دور ا راجع ينحصر   فحص بعǒ العمليات لاختبـار صحتها و ĈǾ الطريقة مزايا متعددƣ أƵها.

- قيǒ احتمالات التلاعƐ لأن ا سابات أقفلƪ Ǻيعها ولا ƭال للتغير والتحريف فيها.
- قلة تردد ا راجع وأعوانه داخل ا ؤسسة لأن تدخلهم يكون بعد إقفال ا سابات والدفاتر.
- جعل عمل القائم   با راجعة أƯƨر فاعلية من حيǊ التقليل من احتمال السهو.

إلا أنه يؤخǾ على ا راجعة النهائية النقاط التالية :

- قصر الفترƣ الزمنية للقيام بعملية ا راجعة
- القيام بعملية ا راجعة بعد إقفال الدفاتر قد يؤدƐ إƂ عدم الاهتمام من طرف العـامل   ـنا Ʈ منهم أن أخطائهم لن يتم إƨتشافها إلا   Ĕاية السنة ا الية وبǾŎ فلديهم الوقƪ لتسوية تلـ ǽ الأخطاء قبل البدء   عملية ا راجعة.

- إرباك العاملين بمكاتب المراجعة خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات التي يراجع حساباتها واحدة أو متقاربة.

2- المراجعة المستمرة : تقضي بقيام المراجع أو مساعديه بزيارة المؤسسة بصفة مستمرة وبشكل دوري، وهذه الطريقة تتمتع بوقت طويل وكاف وتتيح للمراجع القيام بالاختبارات الكافية وعمل كل ما يراه مناسبا لتكوين قناعة حول صحة الحسابات، أضف إلى ذلك إن المراجعة المستمرة تمهد السبيل لاكتشاف التزوير أو الغش أو الخطأ بعد فترة قصيرة من ارتكابه ولا حاجة للانتظار إلى آخر الدورة ويمكن حصر المزايا التي توفرها المراجعة المستمرة في النقاط التالية :

- طول الفترة الزمنية التي تتم فيها عملية المراجعة تساعد المراجع علي التوسع في البحث وزيادة حجم الاختبارات
- تسمح للمراجع بالانتهاء المبكر من إبداء الرأي عن القوائم المالية محل الفحص .
- اكتشاف الخطأ أول بأول مما يساعد على اقتراح سبل العلاج وتفادي حدوثها في المستقبل .
- تواجد المراجع ومساعديه في المؤسسة باستمرار يؤثر على سلوك العاملين من حيث درجة الاهتمام بأداء الأعمال المطلوبة منهم خشية اكتشاف ما تقع منهم من أخطاء.
- توزيع الأعمال علي العاملين بمكاتب المراجعة علي مدار السنة دون ضغط أو إرهاق موظفي.

وعلي الرغم من المزايا التي يقدمها أسلوب المراجعة المستمرة فان له أيضا بعض العيوب نوجزها فيما يلي :[1]

- إتاحة الفرصة لتعديل بعض الأرقام التي تمت مراجعتها على إعتبار أن المراجع لا يعود إليها مرة ثانية ولمعالجة ذلك يشترط المراجع عدم تعديل أية أرقام تمت مراجعتها إلا بعد الاتصال به وتبرير هذا التصرف
- انقطاع عملية الفحص لفترة معينة علي أن يستكمل في موعد لاحق قد يستغله العاملين بالمؤسسة لتحقق بعض الأغراض وإخفاء بعض الحقائق.
- تردد المراجع ومعاونيه بصورة مستمرة علي المؤسسة قد يؤدي إلى وجود صداقات بين المراجع والعاملين الخاضعين لعملية المراجعة مما يؤثر علي حياد واستقلال المراجع
- حضور المراجع ومعاونيه بصورة مستمرة خلال السنة قد يربك العمل داخل الإدارات المختلفة وخاصة إدارة الحسابات .

[1] - د. محمد الصبان، د. محمد الفيومي محمد، مرجع سابق ، ص 51

ربǚ ƪ : Ǎǆ حȂث القاƟ! ƣامȂǚاة المراƳƳة

1- مراجعة داخلية :[1] تعتƎ حديƯة مقارنة با راجعة ا ارجية فهي أداƧ مستقلة تعمل من داخل ا ؤسـسة للحكم والتقييم Ɓدمة أهداف الإدارƧ ƭال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات ا اسبية وا الية. يقـوم ŏǇƹ الأعمال أشخاǍ معينون ا ؤسسة لديهم دراية بعلم الإدارƧ والتسيƘ والقانون يقصد الاطمئنـان أول بأول من طرف الإدارƧ وملاƔ ا ؤسسة علي حسن السيطرƧ علي سƘ العمل .

2- مراجعة خارجية : مراجعة تتم بواسطة شخص أو أشخاǍ من خارǯ ا ؤسسة حيƮ يكون مـستقلا عن إدارƧ ا ؤسسة

خامƾ ƪ : Ǎǆ حȂث مدǌ الفحƫ أو حƲƲ! ƪƳاختبارات

1- مراجعة شاملة : تعƖ مراجعة Ʀيع القيود والسجلات وا سابات وا ستندات ومن ا لاحȘ أن ǽǇƵ الطريقة تصلƶ للمؤسسات صغƘƧ ا جم.

2- ا راجعة الاختيارية : ǽǇƵ ا الة يقوم ا راجع باختبار عينة Ƹتارها مع مراعاƧ تعميم النتائج علـى اĐتمع ا ƻƻع لعملية الفحص ويتوقف Ơديد حجم العينة علي ما يظهرƋ فحص وتقيـيم نظـام الرقابـة الداخلية من جهة ومدǋ إمكان تطبيق إجراءا ت ا راجعة الاختيارية من جهة أخرى.

المطلب الرابع : ƵƘƟƢƘر المراƳƳة

على ا راجع عند القيام بعملية ا راجعة أن يلتزم ƞعايƘ ا راجعة ا تعارف عليها ƙوتعرف ǽǇƵ ا عايƘ على أĔا النموǯǽ أو النمط اǀǳǳ يستخدم للحكم على جودƧ عمل ا راجع ƙوتتميز معايƘ ا راجعة بالƯبات النسƑ ƙفهي نادرًا ما تتغƘ حيƮ Ƹكن أن ƳدǪ ǽǇƵ فقط بإصدار معايƘ رƧية جديدƧ من ا هات ا ختصة بدلاƅ وتتكون معايƘ ا راجعة اǳŸ أوصى ŏا ƭمع ا اسبƘ الأمريكيƘ من عشرƧ معايƘ مقـسمة إǳ ثلاǪ ƭموعات هي :[2]

[1]- HAMMINI ALLAL, Le Contrôle Interne et l'élaboration du Bilan comptable [O P U 1993], P51

[2]- J- MAILLER, Initiation Au Contrôle Comptable [Ed Economie et harmonisme 1974], P 56

أولاً : المعايير العامة

1- معيار التأهيل العلمي والكفاءة المهنية : تنص هذه المعايير على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة، وعلى هذا الأساس يجب على المراجع أن يستمر في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته للمهنة، وأن يظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

2- معيار الاستقلال : يعتبر هذا المعيار أن يحافظ المراجع على استقلاله في جميع الأمور المتعلقة بالمراجعة، ولقد أمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع هي :

أ)- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة.

ب)- الاستقلال في مجال الفحص.

ج)- الاستقلال في مجال إعداد التقرير.

إن المجالات التي تؤدي إلى التأثير في قرار المراجع هي : [1]

- وجود مصلحة مالية مباشرة في المؤسسة.

- علاقة أسرية من الدرجة الثانية بأي فرد يحتل منصبا هاما في المؤسسة.

وحيث أنه من الصعب وضع قواعد محددة لتحديد مدى استقلال المراجع في كل حالة فإنه يجب على المراجع أن يتمتع بقدر كبير من الأمانة والضمير في جميع المجالات.

3- معيار العناية المهنية : يجب على المراجع أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة وأن يسهر على تقديم خدماته، وأن يقوم بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه، وتتطلب العناية المهنية أن يقوم المراجع بمسؤولياته بكفاءة واجتهاد، وأن يهتم بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة لمن يقدم إليهم خدماته ولكي يبقى المراجع محافظا على الكفاءة عليه أن يلتزم بقواعد التدريب والتطوير المهني طوال ممارسته لمهنته.

تتطلب العناية المهنية أيضا أن يتفهم المراجع جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به و ما يقوم به، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل عليه بالاستشارة، كما تقتضي العناية المهنية أن يقدم المراجع خدماته بدون أخطاء و بدقة واهتمام.

1 - عمورة عمار، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري ، [دار المعرفة 2000] ، ص 204

ثانيا : معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ المراجعة، فهي تقدم إرشادات للمراجع بصدد جميع الأدلة التي تؤيد رأيه، وتتكون معايير العمل الميداني من ثلاثة معايير [1]:

1- التخطيط والإشراف : يعتبر هذا المعيار انه يجب على المراجع القيام بتنفيذ أعمال المراجعة وفق خطة ملائمة، وأن يحسن الإشراف على مساعديه، ويتطلب التخطيط السليم لعملية المراجعة أن يقوم المراجع بدراسة بيئة العمل مع التركيز بصفة خاصة على دراسة نظام الرقابة الداخلية وذلك لإعداد خطة المراجعة الملائمة التي تتفق مع هذه البيئة

إن تخطيط المراجع ووضع الخطة الملائمة يمكنه من اختيار عدد المساعدين المطلوبين والتأكد من مهاراتهم وخبراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة.

2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : يجب على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل المراجعة كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة المناسبة لها.

يعد هذا المعيار من الأهمية بمكان لأن مدى ما يقوم به المراجع من فحص واختبارات يتوقف على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فالإجراءات المراجعة التي تستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية قوي تختلف عن تلك التي تستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف.[2]

3- أدلة وبراهين كافية : يجب أن يجمع المراجع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، ويتم هذا من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والاستفسارات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضوع الفحص، ويقتضي التمشي مع هذا المعيار فهم المهنة فهما جيدا وكاملا والانتباه إلى الأخطاء والعناصر غير العادية.

ثالثا : معايير التقرير

يتضمن التقرير حصيلة ما بذله مراجع الحسابات من عناية في فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وميزانيتها ويبين فيه ما توصل إليه من نتائج و لذلك فمن المهم جدا إعداد التقرير بطريقة مهنية وهناك أربعة معايير تعتبر إرشادات عامة لإعداد التقرير نذكر منها[1]

---

1 - د. محمد وجدي شركس، مرجع سابق ، ص 27

2- F. JONIO ET AUTRES, Guide Pratique Pour Le Contrôle Interne [Ed DUNOD 1971], P 16

1- ﻳﺮ f القوا!ﺔ المالآﺔ

ﺍ ﺒﺎﺩﺉ ﺍ ﺎﺳﺒﻴﺔ ﻫﻲ ﺍ ﻘﻴﺎﺱ ﺍﻟﻮﺣﻴﺪ ﺍﻟﺬﻱ ﻳﻌﺘﻤﺪﻩ ﺍ ﺮﺍﺟﻊ ﻟﻠﺤﻜﻢ ﻋﻠﻰ ﺻﺪﻕ ﻭﻋﺪﺍﻟﺔ ﺍﻟﻘﻮﺍﺋﻢ ﺍ ﺎﻟﻴﺔ ﻟﺬﺍ ﳚﺐ ﻋﻠﻰ ﺍ ﺮﺍﺟﻊ ﺃﻥ ﻳﻜﻮﻥ ﻣﻠﻤﺎ ﺇﳌﺎﻣﺎ ﻛﺎﻓﻴﺎ ﺑﺎ ﺒﺎﺩﺉ ﺍ ﺎﺳﺒﻴﺔ ﺍ ﻘﺒﻮﻟﺔ ﻗﺒﻮﻻ ﻋﺎﻣﺎ ﻭﻛﺬﻟﻚ ﺍ ﺒﺎﺩﺉ ﺍ ﺎﺳﺒﻴﺔ ﺍﻟﺒﺪﻳﻠﺔ ﺍﻟﱵ ﻗﺪ ﺗﻜﻮﻥ ﺃﻛﺜﺮ ﻣﻦ ﻭﺍﺣﺪﺓ ﺍﻟﱵ ﳝﻜﻦ ﺗﻄﺒﻴﻘﻬﺎ ﺃﻱ ﳎﺎﻝ ﻣﻦ ﳎﺎﻻﺕ ﺍﻟﻔﺤﺺ

2- الثبات

ﺇﻥ ﺍﻟﺜﺒﺎﺕ ﺗﻄﺒﻴﻖ ﺍ ﺒﺎﺩﺉ ﺍ ﺎﺳﺒﻴﺔ ﻣﻦ ﻓﺘﺮﺓ ﻷﺧﺮﻯ ﺿﺮﻭﺭﻱ ﻟﻠﺘﺄﻛﺪ ﻋﻠﻰ ﺃﻥ ﺍﻟﺘﻐ ﺍﺕ ﺍﻟﻘﻮﺍﺋﻢ ﺍ ﺎﻟﻴﺔ ﻣﻦ ﻓﺘﺮﺓ ﻷﺧﺮﻯ ﻗﺪ ﻧﺸﺄﺕ ﻧﺘﻴﺠﺔ ﺃﻧﺸﻄﺔ ﺍ ﺸﺮﻭﻉ ﺍ ﺨﺘﻠﻔﺔ ﻭﱂ ﺗﻨﺸﺄ ﻣﻦ ﺗﻐ ﺍ ﺒﺎﺩﺉ ﺍ ﺎﺳﺒﻴﺔ ﻭﺍ ﺪﻑ ﻣﻦ ﻣﻌﻴﺎﺭ ﺍﻟﺜﺒﺎﺕ ﻫﻮ ﺃﻟﻨﺎ ﻛﻴﺪ ﻋﻠﻲ ﻗﺎﺑﻠﻴﺔ ﺍﻟﻘﻮﺍﺋﻢ ﺍ ﺎﻟﻴﺔ ﻟﻠﻤﻘﺎﺭﻧﺔ ﻭ ﺣﺎﻟﺔ ﻭﺟﻮﺩ ﺗﺄﺛ ﺟﻮﻫﺮﻱ ﻋﻠﻲ ﻗﺎﺑﻠﻴﺔ ﺍﻟﻘﻮﺍﺋﻢ ﺍ ﺎﻟﻴﺔ ﻟﻠﻤﻘﺎﺭﻧﺔ ﻧﺘﻴﺠﺔ ﺣﺪﻭﺙ ﺗﻐ ﺍ ﺒﺎﺩﺉ ﺍ ﺎﺳﺒﻴﺔ ﻳﺘﻌ ﻋﻠﻲ ﺍ ﺮﺍﺟﻊ ﺃﻥ ﻳﺸ ﺇﱃ ﺫﻟﻚ ﺗﻘﺮﻳﺮﻩ ﺑﺼﻮﺭﺓ ﻭﺍﺿﺤﺔ ﻭﺗﺘﺄﺛﺮ ﻗﺎﺑﻠﻴﺔ ﺍﻟﻘﻮﺍﺋﻢ ﺍ ﺎﻟﻴﺔ ﻟﻠﻤﻘﺎﺭﻧﺔ ﲟﺎ ﻳﻠﻲ :

ﺃ- ﺍﻟﺘﻐ ﺍﺕ ﺍ ﺒﺎﺩﺉ ﺍ ﺎﺳﺒﻴﺔ ﻭﻫﺪﺍ ﺃﻣﺮ ﻣﺸﺮﻭﻉ ﺑﺎﻟﻨﺴﺒﺔ ﻹﺩﺍﺭﺓ ﺍ ﺆﺳﺴﺔ . ﺍ ﺣﻖ ﺍﺧﺘﻴﺎﺭ ﺍ ﺒﺎﺩﺉ ﻛﺄﻥ ﺗﺘﺤﻮﻝ ﻣﻦ ﺇﺗﺒﺎﻉ ﺍﻟﻘﺴﻂ ﺍﻟﺜﺎﺑﺖ ﺣﺴﺎﺏ ﺍﻹﻫﺘﻼﻙ ﺇﱃ ﺍﻟﻘﺴﻂ ﺍ ﺘﻨﺎﻗﺺ

ﺏ- ﺍﻟﺘﻐ ﺍﺕ ﺑﻌﺾ ﺍﻟﻀﺮﻭﻑ ﺍ ﻴﻄﺔ ﺑﺎ ﺆﺳﺴﺔ ﻭﺍﻟﱵ ﺗﺴﺘﻠﺰﻡ ﺇﺟﺮﺍﺀ ﺗﻐﻴ ﺍﺕ ﺎﺳﺒﻴﺔ ﻭﻟﻜﻨﻬﺎ ﻻ ﺗﺘﻀﻤﻦ ﺗﻐﻴ ﺍﺕ ﺍ ﺎﺳﺒﻴﺔ ﺍ ﻄﺒﻘﺔ ﻭ ﻫﺬﻩ ﺍ ﺎﻟﺔ ﳒﺪ ﺃﻥ ﺍﻹﺩﺍﺭﺓ ﻟﻴﺲ ﺍ ﺍﻻﺧﺘﻴﺎﺭ ﺇﺟﺮﺍﺀ ﻫﺪﺍ ﺍﻟﺘﻐﻴ ﺃﻭ ﻋﺪﻡ ﺇﺟﺮﺍﺋﻪ.

ﺝ- ﺍﻟﺘﻐ ﺍﺕ ﺑﻌﺾ ﺍﻟﻀﺮ ﻭﻑ ﺍ ﺮﺗﺒﻄﺔ ﺑﺎ ﺎﺳﺒﺔ ﻭﻧﻼﺣﻆ ﺃﻥ ﻫﺬﻩ ﺍﻟﻈﺮﻭﻑ ﻧﺎﲡﺔ ﻋﻦ ﺣﻮﺍﺩﺙ ﺃﻭ ﻋﻤﻠﻴﺎﺕ ﺍ ﺗﺄﺛ ﺎﺳﺒﻴﺎ ﻭﻟﻜﻨﻬﺎ ﻻ ﺗﻨﻈﻤﻦ ﺃﻱ ﺗﻐﻴ ﺍ ﺒﺎﺩﺉ ﺍ ﺎﺳﺒﻴﺔ ﺍ ﻄﺒﻘﺔ .ﻓﻌﻨﺪ ﺍﻣﺘﻼﻙ ﺃﺣﺪ ﺍﻷﺻﻮﻝ ﺗﻘﻀﻲ ﺍ ﺒﺎﺩﺉ ﺍ ﺎﺳﺒﻴﺔ ﺣﺴﺎﺏ ﺃﻗﺴﺎﻁ ﺍﻻﻫﺘﻼﻙ ﺑﺎﻟﻨﺴﺒﺔ ﻟﻪ ﻭﻟﻜﻦ ﻋﻨﺪ ﺑﻴﻌﻪ ﻓﻼ ﳛﺴﺐ ﻟﻪ ﺃﻗﺴﺎﻁ ﺍﻻﻫﺘﻼﻙ ﻭﺍﻟﻌﻜﺲ ﻋﻨﺪ ﺷﺮﺍﺀ ﺍﺻﻞ ﺟﺪﻳﺪ

ﺇﻥ ﺍﻟﻨﻮﻉ ﺍﻷﻭﻝ ﻣﻦ ﺍﻟﺘﻐ ﺍﺕ ﻫﻮ ﺍﻟﺬﻱ ﻳﺆﺛﺮ ﻋﻠﻲ ﻣﻌﻴﺎﺭ ﺍﻟﺜﺒﺎﺕ ﺃﻣﺎ ﺍﻟﺘﻐ ﺍﺕ ﺍﻟﻨﻮﻉ ﺍﻟﺜﺎﱐ ﻭﺍﻟﺜﺎﻟﺚ ﻓﻬﻲ ﻻ ﺗﻜﻮﻥ ﻣﻮﺿﻊ ﺗﻌﻔﻴﺐ ﺗﻘﺮﻳﺮ ﺍ ﺮﺍﺟﻊ ﻭ ﺇﳕﺎ ﻳﺘﻢ ﺍﻹﻓﺼﺎﺡ ﻋﻨﻬﺎ ﺷﻜﻞ ﻣﻼﺣﻈﺎﺕ ﻭﻣﺬﻛﺮﺍﺕ ﻣﺮﻓﻘﺔ ﺑﺎﻟﻘﻮﺍﺋﻢ ﺍ ﺎﻟﻴﺔ.

3- الإفصاح الكافي

ﺗﻘﺪﻡ ﺍﻟﻘﻮﺍﺋﻢ ﺍ ﺎﻟﻴﺔ ﻣﻌﻠﻮﻣﺎﺕ ﺇﱃ ﻓﺌﺔ ﺘﻠﻔﺔ ﺗﺴﺎﻋﺪﻫﻢ ﺍﲣﺎﺫ ﻓﺮﺍﺭﺍﺕ ﺍﻗﺘﺼﺎﺩﻳﺔ ﻓﻴﺠﺐ ﺃﻥ ﺗﻌﺪ ﻫﺪﻩ ﺍﻟﻘﻮﺍﺋﻢ ﲝﻴﺚ ﻻ ﺗﻀﻠﻞ ﺃﻱ ﻓﺌﺔ ﻣﻦ ﻫﺪﻩ ﺍﻟﻔﺌﺎﺕ ﻭﺍﻥ ﺗﻜﻮﻥ ﻛﺎﻣﻠﺔ ﻭﻣﻨﺎﺳﺒﺔ ﻟﻠﻘﺮﺍﺭ ﻭﻭﺍﺿﺤﺔ ﻳﺴﻬﻞ ﻓﻬﻤﻬﺎ .ﻓﺎﺩﺍ ﺗﺒ ﻟﻠﻤﺮﺍﺟﻊ ﺃﻥ ﻫﺬﻩ ﺍﻟﻘﻮﺍﺋﻢ ﻻ ﺗﻔﺼﺢ ﻋﻦ ﺍ ﻌﻠﻮﻣﺎﺕ ﺍﻟﻀﺮﻭﺭﻳﺔ ﻓﻴﺠﺐ ﻋﻠﻴﻪ ﺇﻥ ﻳﺬﻛﺮ ﺫﻟﻚ

---

[1] - د. منصور حامد مود و د. مد أبو العلا الطحان ، أساسيات ا راجعة [مركز التعليم ا فتوح 1998] ، ص 49 ، 50

تقريرا وان يفيد رأيه.والإفصاح الكافي لا يشتمل فقط على نوع المعلومات التي تقدم و إنما يشتمل أيضا علي كيفية تقديمها.

4- رأي المراجع

يصدر المراجع العادي تقريرا خاليا من التحفظات بشان عدالة القوائم المالية و في بعض الأحيان قد يصور تقريرا سالبا يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة كلا من المركز المالي ونتائج الأعمال و في أحيان أخرى قد يتحفظ المراجع في قيود علي نطاق تقريره فإذا كانت هذه التحفظات من الجسامة نتيجة لوجود قيود علي نطاق عملية المراجعة أو نتيجة لأحداث مؤكدة فان المراجع قد يمتنع عن إبداء رأيه .

المبحث الثاني : المراجعة الداخلية

ظهرت المراجعة الداخلية بعد وجود المراجعة الخارجية بوقت طويل وكان العامل الرئيسي وجودها هو كبر حجم المؤسسات وانتشار فروعها وأماكن متباعدة وما ترتب عنه من استخدام أعداد كبيرة من العملاء والموظفين وأصبحت المراجعة الداخلية هي أداة الإدارة في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة وعلى هذا فان الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية هي الفحص والتقرير المستمر للنظم والإدارية من سياسات وإجراءات وتسجيل الأحداث المالية وصحة تسجيل هذه الإجراءات .

المطلب الأول : المراجعة الداخلية والوظائف الأخرى

أولا: تعريف المراجعة الداخلية

هناك تعاريف عديدة مقترحة للمراجعة الداخلية نذكر منها ما يلي :

أ- يرى المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين (إن مجال تطبيق المراجعة الداخلية يجب أن يشتمل اختبار وتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنظمة ونوعية الأداء في إنجاز المسؤوليات المنوطة)

ب- أما معهد المراجعة الداخلية I . A . A يرى أن المراجعة الداخلية تهتم بتقييم سيرورة التخطيط والتنظيم والتسيير من اجل تحديد خصوصيات ضمان منطقي من أن الأهداف سوف يتم تحقيقها (المعيار 30008)

أما التعريف الوارد في كتاب LAWRENCE . B . SAWER فيرى أن المراجعة الداخلية تعني اختبار وتقييم فعالية النظم الرقابية الداخلية المطبقة داخل المؤسسة من اجل توجيه نشاطها وتحقيق الأهداف بالتطابق مع السياسات الموضوعة[1] .

معنى هذا أن هذه التعاريف تتفق على أن المراجعة الداخلية هي نشاط يهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المراجعة الداخلية وظيفة يمارسها أشخاص من داخل المؤسسة ولها مكانها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويخضع ممارسوها إلى أعلى سلطة في الهرم التنظيمي.

ثانيا : خصائص المراجعة الداخلية

هناك ثلاثة خصائص أساسية وواضحة لا جدال فيها يؤديها من خلال المراجع الداخلي وظيفته وتسمح بتصور تعريف ملائم لمهنة المراجعة الداخلية هذه الخصائص تتمثل فيما يلي :

1- المساعدة في التسيير

إن لفظ المساعدة يميز المراجعة الداخلية عن أي تصرف بوليسي[2] المراجع الداخلي يعمل لصالح كل المسؤولين أي أنه مسؤول كبقية المسؤولين على الوظائف الأخرى فهو مسؤول عن مصلحة الضرائب تجاه المؤسسة في المشاكل مع إدارة الضرائب وبنفس الطريقة يقدم المراجع الداخلي مساعدات للمسؤولين عامة في المشاكل من كل الأصناف والمتعلقة بالإجراءات المتخذة للسيطرة على كل النشاطات.

يمكن القول أيضا أن المراجع الداخلي يساعد المسؤولين على تحسين أدائهم من أجل أن يعملوا بأكثر فاعلية فهو ينصح ويساعد ويقترح لكنه لا يقرر فهو يعمل كل شيء من أجل تحسين السيطرة على مختلف النشاطات التي يمارسها المسؤولين ومن ثم يساعد على بلوغ أهداف الرقابة الداخلية.

2- عدم الحكم على الأشخاص

لغويا الحكم هو رأي ملائم أو غير ملائم في حق شخص أو شيء إن هدف المراجعة الداخلية يتمثل في المساعدة على تحسين الأداء وليس الحكم على الأداء.

إن هذه الخاصية لا تعني بان اقتراحات المراجعة الداخلية لا يمكن أن يكون لها تأثير على الأشخاص الذين تمسهم العملية المراجعة وإنما هذا يعني وضوحا عدم إدراج أسماء الأشخاص في تقارير المراجعة.

1_Ministère De La Restructuration Industrielle Et De La Participation, Audit interne de l'entreprise mai 1995, P13

2- JAQUES BERNARD, Théorie Et Pratique De L'audit Interne [Ed Organisation Paris 2000], P 53

3- بكل استقلالية

إن وظيفة المراجع الداخلي التي يمارسها لا يجب أن تخضع للضغوط التي بإمكانها أن تبعدها عن أهدافها و لهذا فالمراجع يجب أن يكون مستقلا عن موضوعه فلا يعقل أن نطلب من المراجع الداخلي صياغة قواعد وإجراءات العمل لوظيفة من وظائف المؤسسة ثم نطلب منه بعد ذلك مراجعتها .فكيف يتمكن من إبداء رأيه في إجراءات هو صانعها هو لهذا يعد أن الحالات التي أملى المراجع الداخلي قواعدها لا يمكنه مراجعتها بنفسه ولو يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأشخاص الذين تعنيهم عملية المراجعة كما أنه لا يمكن أن يكون تحت سلطته أي مصلحة إلا إنه كباقي المسؤولين عليه أن يتقيد بسياسة و إستراتيجية المديرية العامة.

بعد ذكر الخصائص التي نتعرض لتعريف المراجعة الداخلية التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين في جوان 1999 مفاده أن (المراجعة الداخلية : هي وظيفة استشارية تمارس باستقلالية وموضوعية مرشحة لتقديم قيمة مضافة و تحسين سير المؤسسة تساعد على بلوغ الأهداف بطريقة منظمة وعقلانية لتقيم و تحسين تسيير الأخطار وطرق التسيير).[1]

ثالثا : المراجعة الداخلية والوظائف الأخرى

لتوضيح وظيفة المراجعة الداخلية نستعرض حدودها مع الوظائف الأخرى

1- المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

تختلف المراجعة الداخلية عن المراجعة الخارجية في عدة نقاط ولكن هذه الاختلافات ليست تنافسية وإنما متكاملة: نوجزها في الجدول التالي:.

[1]- Norme Pour La Pratique Professionnelle De L'audit Interne , Institut De L'audit Interne (IFACI) 2001 , P 02

اﷲاﷲدول رقم 01 : مقارنة المراﷲية الداخلآة بالخارﷲآة

المراﷲية الداخلآة	المراﷲية الخارﷲآة
1- عامل ا ؤسسة	1- من خارج ا ؤسسة
2 - ا ستفيد من ا راجعة : هم ا سؤول ا ؤسسة (مس ين , مديرية عامة , نة ا راجعة)	2 - ا ستفيد من ا راجعة : هم ا ؤسسون البنوك موردون ،عملاء.
3 - ا دف من ا راجعة : هو تقدير حسن الـسيطرة على نشاطات ا ؤسسة (نظـام الرقابـة الداخليـة) واقتراح ا لول لتحس نظام الرقابة الداخلية	3 - ا دف من ا راجعة : هو تقرير مدى عدالـة القوائم ا الية لنتيجة أعمال ا ؤسسة والتغ ات مركزها ا ا وحقيقة ها ا ركز
4 - ال التطبيق : يشمل كل الوظائف مستوياتها (تقنية متعلقة بالصيانة ،نوعية متعلقة بطريقة توظيـف الإطارات)	4 - ال التطبيق : يشمل كل العناصر الا تساهم قيق النتيجة, وإعداد القوائم ا الية.
5 - ا ماية من الغش : يهتم بأنواع الغش الا قـد تؤثر على سرية ا علومات (مثلا الغش ح سـرية ملفات ا ستخدم)	5 - ا ماية من الغش : يهتم بكل أنـواع الغـش الا تؤثر عن النتيجة
6 - الاستقلالية : ناتجة عن طبيعـة العمـل فهـو لا يستطيع أن يكون ا ر والطبيب ان واحد	6 - الاستقلالية : قانونية ،نظامية ،خاضعة لنظـام أساسي ،ناتجة عن طبيعة التعامل مع ا هن ا رة
7 - دوريـة ا راجعة:على مدار السنة	7 - دورية ا راجعة : نهاية الثلاثي ،نهاية السنة.
8 - الطريقة : مراجعة العمليات أول بـأول بـصفة مستمرة	8 - الطريقة : عن طريق ا قاربات ،ا رد التحليل بإتباع أسلوب العينات

المصدر : HAMINI ALLAL , Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable , P43

وعلى الرغم من أوجه ا لاف ب دور كل من ا راجع الداخلي وا ارجي فإن هناك أوجـه للتشابه بينهما نذكر منها : [1]

- يسعى كل منهما إ ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية ا ؤسسة.
- يعمل كل منهما على وجود نظام اسبي فعال يوفر ا علومة ا يدة الا تساعد على إعداد قوائم مالية صحيحة يمكن الاعتماد عليها.

[1] - د. عبد الفتاح الصحن، د. أ د أنور الرقابة ومراجعة ا سابات، [مؤسسة شباب ا امعة] ، ص 20

ومن ناحية أخرى فإن هناك احتمالات للتعاون بينهما حيث يعتمد المراجع الخارجي إلى حد كبير على ما يعده المراجع الداخلي من تقرير عن نتيجة الفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

2- المراقبة الداخلية والاستشارة الخارجية

تمارس وظيفة الاستشارة في غالبية الأحيان من طرف مكاتب المراجعة التي تتوفر على مستشارين من مختلف الاختصاصات وهذه الوظيفة مقارنة بوظيفة المراجعة الداخلية تتوفر على أربع خصائص.[1]

- يطلب المستشار لحل مشكلة خاصة ومحددة تتعلق بمجال اختصاصه فقط.
- مهمته محددة ومحدودة الوقت.
- يعمل لصالح مسؤول معين يطلب استشارته وهو الذي يتلقى بتقرير وهذا المسؤول قد يكون المديرية العامة وقد يكون أيضا أحد المسيرين الآخرين.

يبدأ المستشار دوره من تشخيص بسيط للتنظيم الموجود إلى اقتراح تنظيم جديد والمشاركة في تنفيذه.

3- المراقبة الداخلية والتفتيش

إن مجال تدخل المراجع الداخلي يختلف عن مجال تدخل المفتش فالأول يضمن الرقابة الدائمة أما الثاني فيقوم أحيانا بإعداد رقابة فجائية.

يكلف المفتشون بمراقبة حسن تطبيق القواعد والأوامر من طرف المنفذين في فترة زمنية محددة ويقوم بمراقبة شاملة للعمليات تسمح له باكتشاف الأخطاء أو الغش.

أما بالنسبة للمراجع فإن اكتشاف الغش قد يكون محض الصدفة لأن المراجع يختار العمليات عن طريق تطبيق قواعد العينة العشوائية.

المفتش عند اكتشافه الغش بإمكانه أن يعاقب أو يشارك في اقتراح العقوبة[2] ويمكن القول أيضا أن التفتيش يهتم بالأشخاص أما المراجعة فتهتم بكيفية سير النظم فالمراجع يعمل كل ما وسعه لتحسين سير النظم (طريقة عمل واختيار عمال أكفاء ورقابة فعالة).

---

[1]-Ministère De La Restructuration Industrielle Et De La Participation, Opcit, P49

[2]- JAQUES BERNARD, Opcit, P 78

ا راجع الداخلي يبحϘ عن الأسباب الϲ أدت إБ حدوϘ الأخطـاء أو الغـش معا ـة ـها واقتراdz ا لول ا ناسبة .

يكلف بالتفتيش أشخا Ϊ م خ ̧ عالية ϔويتميزون با دية العمل ϔو م موهبة وسـلطة ϙكنهم من فرض أنفسهم ϔمرϑ اϧ Ъعلهم يرتبون أعلى ا راتƂ الوظيفية.

4- المراϗϲبة الداخلϳة ومراϗبة التسϳϳر

لقد مرت ا راجعة الداخلية من الرقابة البسيطة للمحاسبة إБ ا ـساعدƺ التـسي علـى التحكم العمليات وϘϘϘϘ مرت مراقبة التسي من ا راقبة البسيطة للتكاليف إБ مراقبة ا واϗنات ϟ إБ القيادƺ ا قيقية للمؤسسة وتتميز مراقبة التسي بعنصرين هام اϚ :[1]

- أϕϕ وظيفة حيوية .
- أϕϕ خدمة الأداء

هاتا ا اصيتا تسمحان بتحديد أوجه الشبه و الاختلاف والتكامل ب مراقبـة التـسي وا راجعة الداخلية

أ- أوϳϳـϳϳزا الشبϳϳزا :

- ϘلاϚϚ يهتم بكل نشاطات ا ؤسسة.
- ليƝ لكل منهما سلطة مهنية.
- وظائف حديϟة و حالة تطور.
- ϘلاϚϚ خاϟع لأعلى سلطة ا ؤسسة.

ب- أوϳϳـϳϳزا ϔختلاع :

- مراقبة التسي تطبـق على ϘϘل ما هو ϘϘمي أما ا راجعة الداخلية تتعدى هϘϘ اϗاϗال إБ ϝالات (الأمن ϔالنوعية ϔالعلاقات الاجتماعية وا يط)
- عمل ا راجع طط ومنهجي يقوم به على مدار السنة أما مراقƂ التسي عمله موجه حـسƂ أولويات الإدارƺ العامة .

[1]- Ministère De La Restructuration Industrielle Et De La Participation, Opcit, P28

4 - التكامل :

- المراجع الداخلي يسعى إلى توفير المعلومة المفيدة لمراقبة التسيير .

5- المراجعة الداخلية ووظيفة التنظيم

إن إحدى المسؤوليات الأساسية لمصلحة المراجعة الداخلية هو لفت الأنظار إلى نقاط الضعف في كل قطاعات المؤسسة وتفادي أن تسبب هذه النقائص نتائج سلبية وهذه الملاحظات تسمح لمصلحة التنظيم بالدراسة والبحث عن أحسن الحلول.

المراجع الداخلي بإمكانه أن يبدي رأيه في الحلول المقترحة إلا انه عليه تجنب القيام بعمل مصلحة التنظيم وهذا لسبب :[1]

- قد يفقد المراجع الداخلي استقلاليته إضافة إلى اشتراكه مباشرة في قرارات التسيير .

- دراسات التنظيم تتطلب الكثير من الوقت وفريق المراجعة ذو العدد القليل قد يبتعد عن وظيفته الأساسية إذا أقحم نفسه في هذا المجال.

6- المراجعة الداخلية والجودة

أ- الجودة الشاملة Qualité Globale

تهدف الجودة الشاملة إلى الامتثال إلى احتياجات العملاء فهي تقيس عدم الملاءمة من أجل اقتراح العلاج وتعرف الجودة الشاملة بأنها مجموعة الخصائص والمواصفات لمنتوج أو خدمة هذه الصفات تمنحه القدرة على إشباع الحاجات المحددة.[2]

إن طريقة الجودة الشاملة للمؤسسة تسمح بتحسين الرقابة الداخلية لأن هذه الأخيرة تفرض على المسؤولين على وضع إجراءات تسمح بتحسين إدارة أنشطتهم والمراجعة الداخلية معنية بهذا من جانبين :

1- الجودة الشاملة يمكن تطبيقها في المصلحة حيث تنص القاعدة 560 (بشأن مدير المراجعة الداخلية عليه أن يعد مخطط رقابة الجودة من اجل تقييم أنشطة مصلحته)[3] وفي هذا المجال يمكن القول بشأن المراجع

---

[1]- PIERRE FERROUK, Audit De La Procédure De Redressement, [Ed E.P.E 1996], P115

[2] - د. سيد أحمد مصطفى، إدارة الجودة الشاملة الأيزو 9000، [مطابع دار الهندسة 1998]، ص 62

[3]- BERNARD GORBEL, BERNARD MARRY, Audit Qualité Interne, P 110

الداخلة معنية با ودي الشاملة حيǬ أĔم ملزمة بتطبيقها لتحسين أدائهم والتقليل من عـدم إرضـاء

رغبات العملاء .

2 - المراجعة الداخلية هي Ǽدها معنية لأن الجودة الشاملة يمكن مراجعتهـا أيـضـا أĔـا سياسـة والمراجعين الداخليين عليهـم أن يـقدروا بشأن الكلفة بتطبيقها لتكون السيطرة الكافية فعلى المراجع أن يحدد ما يلي :

- حسن السيطرة.
- هل المؤسسة أنشأت مديرية الجودة أم لا ؟.
- هل هناك تبادل المعلومات بين المراجعة الداخلية والجودة الشاملة من اجل تحسين أداء الوظيفة ؟.

ب - ضمان الجودة ASSURANCE QUALITE :

يعـرف تـأمين الجودة بأنه مجموعة الأنشطة المحددة مسبقا والمنهجية الضرورية لإعطاء الثقة المناسبة بان المنتوج أو الخدمة تلبي الشروط المتعلقة بالجودة شروط معترف ĔŊا عالميا ISO (International Organization for Standardization).[1]

Ĕدف هذه الشروط إلى جعل المنتوجات الجيـدة علـى المـستوى العـالمي مـثل نفـس المواصفات إن تأمين الجودة يبدو كطريقة خارجية للمـصادقة تنجـز مـن طـرف أشـخاص مهنـيين (مراجعي الجودة) محصلوا على التأهيل لإنجاز هذه الطريقة.

مادمت المؤسسة لم تتحصل على المصادقة فـإن المراجـع سـوف يلعـب دورا مزدوجـا وإن هذا الدور سوف يستمر حتى بعد الحصول على المصادقة وفي هذه الحالـة فـإن المراجـع سـوف يسهر على تسهيل مهام المسؤول باقتراحاته وتوصياته وهـذا مـن خـلال تقييمـه لنظـام الرقابـة الداخلية وهذا بوضع الطرق والإجراءات والمعـايير الأمـر الـذي يتطلـب منـه المعرفـة الكافيـة لمعايير ISO.

يمكن القول أيضا فان المراجعة الداخلية معنية بمعـايير (ISO) والـتي قـد يكـون لها تأثير على وضعية وشخص المراجع نفسه وهذا باعتبـار أن المراجعـة الداخليـة عنـصرا أساسـيا لجودة التسيير , الأمر الذي يتطلب عند المصادقة على المؤسسة المـصادقة علـى وضـعية المراجعـة

[1] د. أحمد سيد مصطفى، مرجع سابق، ص 69

الداخلية إلا أن المصادقة على المراجع تعتبر ضرورية وللمؤسسة حرية اختيار مراجعيها باعتبارها مهنة حرة.[1]

المطلب الثاني : تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية وطريقة أدائها

أولا : تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية :

أن تنظيم عمل المراجع الداخلي يتمثل في إعداد ما يلي :[2]

1- ميثاق المراجعة

هو وثيقة أساسية لوظيفة المراجعة الداخلية ومخصص لتقديمها وتعريف باقي عمال المؤسسة بها. هذه الوثيقة فرضتها المعايير المهنية (إن أهداف وسلطات ومسؤولية مصلحة المراجعة الداخلية يجب توضيحها في وثيقة رسمية) هذه الوثيقة يجب أن تحتوي على المعلومات التالية :

- تحديد وضعية مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة.
- السماح للمراجع بالإطلاع على كل الوثائق والإتصال بكل الأشخاص ومعاينة كل المعدات والأدوات اللازمة للسير الحسن لمهمة المراجعة
- تحديد مجال المراجعة.

إن بعض مواثيق المراجعة معلومات إضافية عن :

- الرقابة الداخلية.
- توظيف وتدريب المراجع
- الإجراءات المنهجية لمهمة المراجعة.

هذه الوثيقة عند إعدادها ومضمونها يجب أن توزع على كل إطارات المؤسسة

2- مخطط المراجعة الداخلية:

مخطط المراجعة في المؤسسة يجب أن يشمل كل المواضيع الممكن مراجعتها وأن هذا المخطط لا يمكن إعداده في سنة واحدة وإنما يتطلب ذلك عدة سنوات خلالها يتم إثراؤه واستكماله وأن كل مهمة أساسية تكون في سطر وعموما فإن المخطط الكامل لمؤسسة كبيرة قد يشمل عشرات الأوراق.

ويمكن القول أيضا أن مخطط المراجعة لا يمكن أن ينتهي وإنما كل سنة يجب تعديله حسب تغيرات المحيط. إن شمولية مخطط المراجعة تفرض طريقة متعددة المواضيع وهذا لتغطية كل نشاطات

---

[1]-MICHEL VIGIER, Méthode D'assurance Qualité Fiabilité et d’expérimentation [Ed Malonie S A 1981], P 04

[2]- Ministère De La Restructuration Industrielle Et De La Participation, opct, P105

المؤسسة إن كل صفحة من صفحات خطة المراجعة يجب أن تكون على شكل جدول من تسع أعمدة إذا تعلق الأمر بخطة خماسية و سبع أعمدة إذا كانت الخطة ثلاثية ويمكن تصوير مخطط المراجعة كالآتي :

الجدول رقم 02 : مخطط المراجعة.

2004	2003	2002	2001	2000	مهام المراجعة	C.R	مراجعة السنوات السابقة	
							الوقت المستغرق	السنة
					مصلحة المستخدم			
					مصلحة المشتريات			
					مصلحة المخزينة			
					مصلحة الإشهار			
					الخزينة			
					الاستثمارات			
					الأرشيف			
					العقود			
					الأعلام الآلي			
					موازنة الوقت :			

المصدر : THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE.

العمود الأول : يمثل سنة أخر مراجعة
العمود الثاني : يمثل الوقت المستغرق لإنجاز المهمة
العمود الثالث : يوضح معدل الخطر المقبول
العمود الرابع : يوضح مهام المراجعة
الأعمدة الأخرى : تبين توزيع هذه المراجعة على السنوات القادمة.

هذا المخطط المعد في السنة الأولى بالتشاور مع فريق المراجعة وكل المسؤول يجب تعديله بالتالي يكون هناك توافق بين موارد المراجعة الداخلية والاحتياجات المحددة في الخطة ففي حالة خصم

الغيابات (عطل ۩مدو التكوين ۩يابات تلفة) يكون الوقǨ اللازم لإتمام مهمـة مراجعـة ƞعـدل 40 أسبوع لكل مراجع السنة.

ثانيا : طريقة أداء المراقبة الداخلية :

أن اختلاف نشاط وطبيعة المؤسسات ونوعية المشاكل التي قد تؤثر على أداء عملياتها ونظامها الإداري Ȼعل عمل المراجع الداخلي Ȼتلف من مؤسسة إلى أخرى إلا أنه رغم هذا الاختلاف فإن هناك عناصر مشتركة أداء المراجعة ƿب أن يلتزم بها المراجع يع الأحوال أهمها :

1-التحقيق : يهدف التحقيق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي و ƿع الأدلة والقوائم التي تثبت صدق مدى ما تتضمنه السجلات وما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها القرارات ويستلزم التحقيق التفرقة بين الحقائق والآراء وطبقا لهذا فان التحقيق Ȼتص أساسا بالحسابات والعمليات ويعتبر عاملا مشتركا بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلا انه يتم تفصيليا ومستمرا على مدى العام فالمراجع الداخلي يستطيع مراجعة ƿيع عمليات البيع والشراء والنقدية أول بأول مع مراجعة المخزون بصفة مستمرة بينما يعتمد المراجع الخارجي على أسلوب العينات.

2- التحليل : يقصد بالتحليل الفحص ألانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراء المقارنات والربط بين العلاقات مثل الربط بين الاستثمار وعائده بنسبة الربح إلى المبيعات , نسبة بند المصروفات إلى المبيعات والربح وكذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الشاذة مثل وجود مبلغ دائن حساب أصل ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك فاصل بينهما.

3- *الالتزام* : ويقصد به الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم فقد لا يتوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهم الإداري معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة الصحيحة التي يتماشى مع السياسات ويتعرف عليه المديري الواقع من وقت لأخر وعدم الاعتماد علي الآخرين كما أن إداري المراجعة الداخلية لا تقتصر علي المحاسب والمراجع التي Ȼكن أن تزود بقانونيه وهم.

4- *التقييم* : وهو التقرير الشخصي الواعي عن مدى كفاية وفاعلية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسير عليها الشركة وما لديها من تسهيلات بقصد ترشيد الأداء وتطويره ويقتضي التقييم ƿميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق والاستعانة بآراء المسؤول مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات

5- التقرير : تقرير المراجع الداخلي يبين المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات ويفضل عرض التقرير عن المسؤول عن النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور وتتبلور قدرة المراجع الداخلي عن العرض الواعي والواضح لنتائج ما قام به من فحص وتقصي .

المطلب الثالث : تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية

إن تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية إحدى المستويات الوظيفية للمؤسسة مر بعدة مراحل حيث كانت تابعة للعديد من المصالح منها :

- رئيس المحاسبة.
- مدير المالية.
- المديرية العامة.
- لجنة المراجعة.

أن هذا التنظيم كان مطبقا من طرف التجمعات الأنجلوساكسونية باعتباره أحسن وسيلة لضمان استقلالية الوظيفة وتختلف تنظيم المراجعة الداخلية باختلاف حجم المؤسسة (كبيرة، متوسطة أو صغيرة) وكذلك إذا كانت المراجعة مركزية أم لا مركزية.

أولا : المراجعة المركزية

هناك صيغتان يمكن اعتمادهما من طرف المؤسسات يتمثلان في مفهوم مختلف لتنظيم المراجعة الداخلية.[1]

1- الصيغة الأولى : حسب هذه الصيغة يقسم فريق المراجعة إلى مهام أو مصالح وعلى رأس كل فرع مسؤول يسمى رئيس المهمة وكل مجموعة من هذه المهام تشمل مراجعين لهم تكوين موحد ومارسوا نشاطهم في قطاعات خاصة ونذكر من بين هذه المهام :

- مهام تضم مراجعين لهم ثقافة علمية ويمارسوا المراجعة في المجال الصناعي والتقني.
- مهام تضم مراجعين لهم ثقافة تجارية ويمارسوا المراجعة في المجال التسويقي المبيعات والإمداد
- مهام تضم مراجعين لهم ثقافة مالية ومحاسبية ويمارسوا المراجعة في مجال المحاسبة والتسيير.
- مهام تضم مراجعين لهم ثقافة في الإعلام الآلي مهمتهم مراجعة الأنظمة الإلكترونية.

---

[1]- JAQUE BERNARD, Opcit, P 356

إن الهدف من هذا الهيكل يتمثل في تسهيل إدماج المتخصص في مصلحة المراجعة الداخليـة ويوسع مجال تطبيق المراجعة الداخلية لكل الوظائف ويمكن تصوير مخطط هذه الصيغة كالتالي :

الشكل رقم 01 : هيكل تنظيمي لمؤسسة كبيرة (مركزية)

- الصيغة الأولى :

المديرية العامة

مدير المراجعة الداخلية | الوظائف الأخرى

رئيس مهمة | رئيس مهمة | رئيس مهمة

مراجع

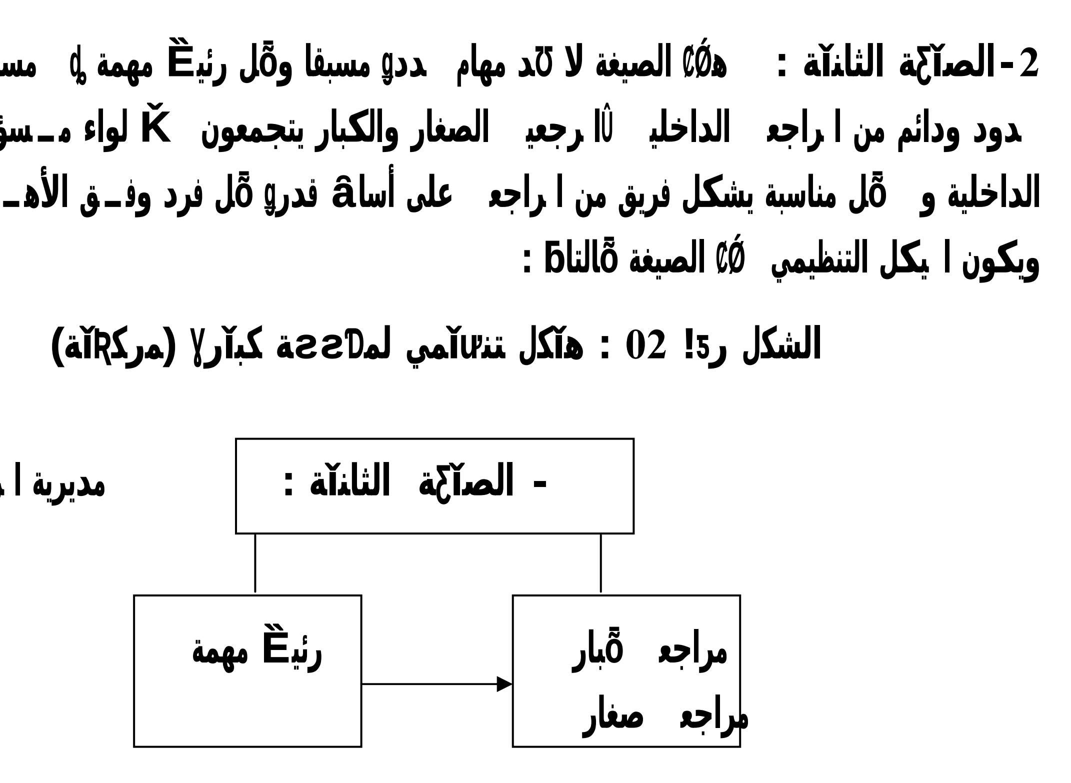
مراجع

مراجع

المصدر : JAQUE BERNARD.THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE, P 357

2-الصيغة الثانية : في هذه الصيغة لا توجد مهام محددة مسبقا وكل رئيس مهمة هو مسؤول على عدد محدود ودائم من المراجعين الداخليين المراجعين الصغار والكبار يتجمعون تحت لواء مسؤول المراجعة الداخلية و في كل مناسبة يشكل فريق من المراجعين على أساس قدرات كل فرد وفق الأهداف المحددة ويكون الهيكل التنظيمي في هذه الصيغة كالتالي :

الشكل رقم 02 : هيكل تنظيمي لمؤسسة كبيرة (مركزية)



المصدر : Jaque bernard.THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE, P 358

هذا الشكل من التنظيم نلاحظ ما يلي :

- عدد كبير من المراجعين (العام).
- لا تشجع اتساع مجال تطبيق المراجعة الداخلية.
- صعوبة التحاور مع الوظائف التقنية والمتخصصة.

ثانيا : المراقبة اللامركزية

المراجعة اللامركزية تتطلب وجود مصلحة مركزية للمراجعة الداخلية تلحق بها أربعة مهام محددة هي :

1- تحديد المعايير: تقوم المصلحة المركزية تحت مسؤولية مدير المراجعة الداخلية بإعداد معايير العمل مثل تنظيم الملفات وشكل التقارير ومنهجية العمل ..إلخ. هذه المعايير تكون موحدة لضمان العمل الجيد.

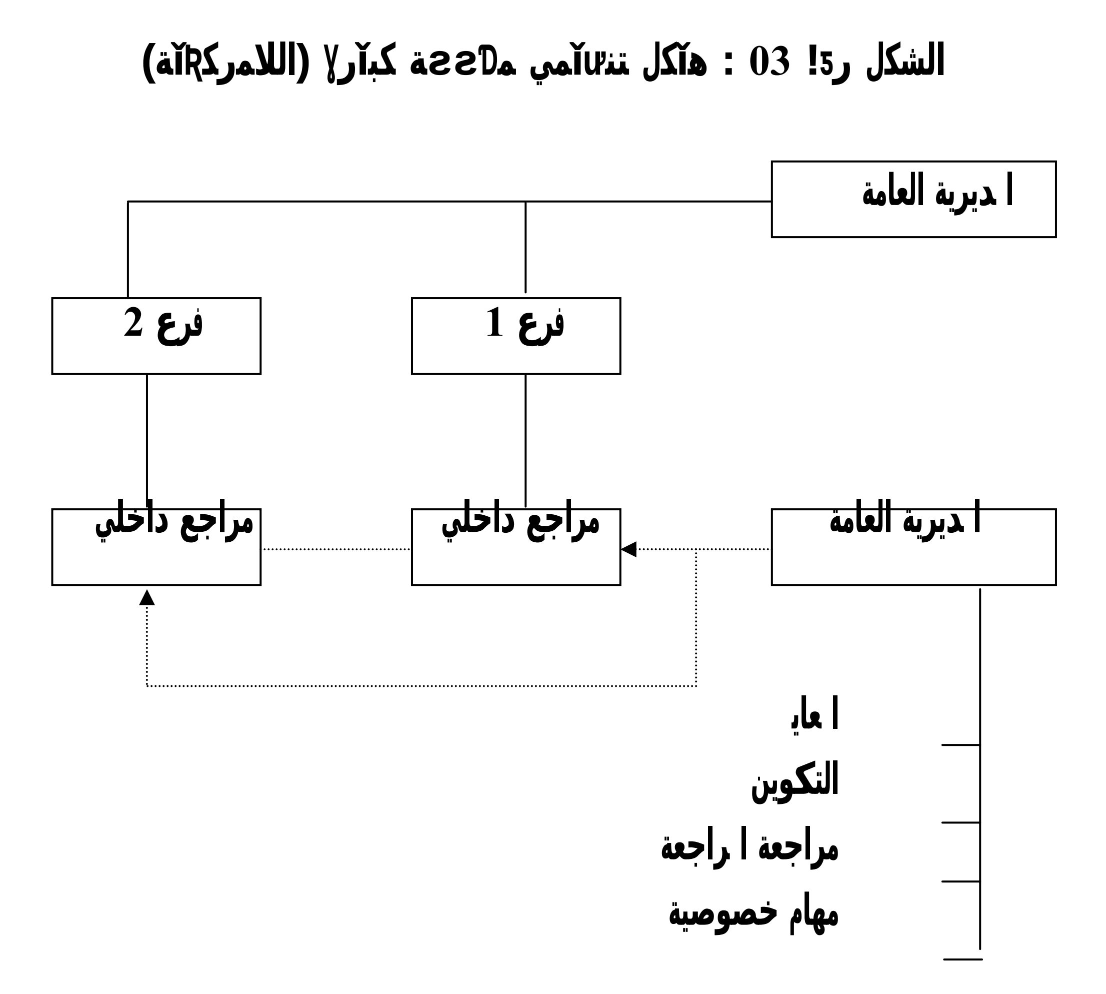
2- تحديد سياسة ووسائل التكوين المهني : لتفادي التباين في مستويات فرق المراجعة يفرض تكوين مهني لكل المراجعين وتقوم المصالح المركزية بتحديد الوسائل (ملتقيات ودورات تدريبية ...إلخ).

3- مراقبة المراقبة : المصالح المركزية للمراجعة الداخلية هي التي تقوم بمراجعة مصالح المراجعة اللامركزية وهذا للتأكد من :

- احترام المعايير
- التكوين والمستوى المهني الجيد.
- إن وظيفة المراجعة الداخلية مقبولة من طرف الوحدات اللامركزية وتعمل بفعالية

4- القيام بمهام خاصة : يقوم المراجعون الداخليون (المركزيون) بإعداد عمل يتمثل في مراجعة داخلية محددة وفي ظروف معينة مثل مراجعة عامة ومتخصصة وعامة بالنسبة للمجال المعالج ومتخصصة بالنسبة للموضوع المطلوب من طرف إدارة المجموعة والذي موضوعه ليس له خصوصي بالنسبة للوحدات المركزية كما يمكن أن يتعلق بمهام تخص الوحدات اللامركزية لكن ذات طابع سري للغاية ويلخص المخطط كالآتي :

الشكل رقم 03 : هيكل تنظيمي لمؤسسة كبيرة (اللامركزية)



المصدر : JAQUE BERNARD.THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE, P 359

المطلب الرابع الأخطاء والغش

لا يخلو أي نظام للرقابة من المخالفات مهما كانت كفاية نظام الرقابة الداخلية وقدرة العاملين بالمؤسسة ولقد ظل اكتشاف الغش من الأهداف الرئيسية لعملية المراجعة عبر التاريخ إلا انه في أيامنا هذه ولكن هذه المهمة من مجرد البحث عن الغش بعينه إلى مهمة الهدف منها التأكد من أن النظم المستعملة من طرف الإدارة مصممة بطريقة تجعل احتمالات مخاطر الأخطاء المسموح بها أقل ما يمكن [1]

أولا: الخطأ وأسباب ارتكابه

يقصد بالخطأ التطبيق الخاطئ للسياسات المحاسبية لتحقيق أهداف مالية غير سليمة ويرجع السبب في احتمال وجود أخطاء في البيانات المحاسبية إلى أن هذه البيانات منذ بدء تسجيلها بدفاتر اليومية من المستندات المؤيدة لها حتى وقت عرض نتائجها النهائية في شكل قوائم مالية تمر بمراحل متعددة إلا انه بصورة عامة يمكن إرجاع أسباب وجود أخطاء بالبيانات المحاسبية إلى سببين رئيسيين هما :

[1] - د. محمد ... الصبان ، د. محمد الفيومي محمد ، مرجع سابق ، ص 134

- جهل وعدم دراية من تتداول بينهم البيانات المحاسبية بالمبادئ المحاسبية السليمة المتعارف عليها بالمحاسبة والمتعلقة بالقيد والترحيل والتجميع والترصيد .

- إهمال أو تقصير من قسم الحسابات من أداء مهامهم.

2- أنواع الأخطاء :

تنقسم الأخطاء التي تواجه مراجع الحسابات عند فحصه للدفاتر أو السجلات إلى أخطاء عمدية وأخطاء غير عمدية هذا وتنقسم الأخطاء بنوعيها إلى الأنواع التالية [1]

أ - أخطاء الحذف :

أخطاء الحذف نوعان هناك الحذف الكلي والحذف الجزئي. الحذف الكلي معناه الإهمال الكامل لعملية من حيث القيد بالدفاتر وقد يكون هناك شبهة التعمد في ارتكابه أما الحذف الجزئي فيقصد به أن طرفا من العملية لم يسجل في الحسابات وهذا يؤثر بطبيعة الحال علي توازن ميزان المراجعة الأمر الذي يساعد علي سهولة اكتشافه إلا أن هذا النوع من الخطأ أصبح نادر الحدوث في الأيام الحالية نتيجة اعتماد المؤسسات في معالجة البيانات المحاسبية علي الأنظمة الإلكترونية.

ب - أخطاء ارتكابية

يحدث هذا النوع من الأخطاء نتيجة وقوع أخطاء في النواحي الحسابية من العمليات المحاسبية مثل الأخطاء في المستندات الأصلية أو مثل الخطأ في جمع خانات الدفاتر والسجلات أو مثل الخطأ في نقل المجموع من نهاية أحد الصفحات إلى أول الصفحة التالية. وقد يكون الخطأ متساو في طرفي العملية أو في طرف واحد من العملية وتتم السيطرة علي هذه الأخطاء بمراعاة المتطلبات المهنية عند القيام بالمراجعة الحسابية للمستندات والدفاتر.هذا ويمكن تقسيم الأخطاء الارتكابية إلى قسمين هما

1- أخطاء فنية

هذه الأخطاء تنشا نتيجة خطا في تطبيق أو إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في معالجة العمليات المحاسبية بالدفاتر.أثناء القيد والتسويات الجردية أو عند إعداد الحسابات الختامية.

وقد تكون هذه الأخطاء عن جهل بالقواعد المحاسبية وهنا لا يكون هناك تعمد. ومثال ذلك تسجيل مصاريف الأجور ضمن قائمة حسابات الخدمات. خطا لا يؤثر علي رقم النتيجة.أما إذا كانت هذه الأخطاء بغرض التأثير علي رقم النتيجة والوضعية الصافية للمؤسسة فإنها ترقي إلى درجة التعمد .ومثال ذلك الخلط بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية كما في حالة اعتبار مصاريف الصيانة والإصلاح الدورية مصاريف رأسمالية تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل[2]

---

[1] - د. منصور حامد و د. محمد أبو العلا الطحان ، مرجع سابق ، ص 28 ، ص 24

[2] - د. محمد وجدي شركس ، المراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية [دار ذات السلاسل 1978] ، ص 90

وتعد الأخطاء الفنية من اخطر أنواع الأخطاء نضرا لما تحدثه من تأثير علي نتيجة الدورة والقيمة الصافية للمؤسسة وعلي داÕ Ǣƶ أن يوليها مراجع الحسابات عناية خاصة حƓ يطمئن لعدم وجودها.

2- الأخطاء المتكافئة

يقصد Ÿا الأخطاء الƔ تتكافأ مع بعضها البعض Ǭƹو خطا اثر خطا أخر في الدفاتر والتكافؤ هنا Ǜنع تأثيرها علي ميزان المراجعة لما يصعƤ من مهمة مراجع الحسابات في اكتشافها وتكرار مثل هذه الأخطاء يعطي دلالة علي عدم سلامة النظام المحاسبي من جهة وعلى ضعف نظام الرقابة الداخلية من جهة أخرى ومثال علي داÕ تسجيل مبلغا قدره 1000 عوض عن 10000 دج في الجانب الدائن من حساب عميل ما لسبƤ أو لأخر.فانه يلاحظ في هذه الحالة إن ميزان المراجعة لن يتأثر ولكن نتيجة الدورة سوف تتأثر حيث سينخفض الربح بمبلغ 9000 دج مما سيؤدي هذا الخطأ إلى تخفيض رصيد العملاء في الميزانية بنفس المبلغ. وحƓ يتمكن المراجع من اكتشاف هذا النوع من الأخطاء Ǣƶ عليه القيام بمراجعة مستنديه.

ب- أخطاء تفصح عن نفسها

وهي الأخطاء الƔ تفصح عن نفسها نتيجة إتباع قاعدة القيد المزدوج عند التسجيل بالدفاتر وكنتيجة طبيعية لداÕ فان ميزان المراجعة Ǣƶ أن يكون متوازنا في كل الأوقات وعند وجود أية أخطاء سوف تفصح عن نفسها مباشرة

3- مجالات ارتكاب الأخطاء

من المعروف أن البيانات المحاسبية تمر بعدة مراحل حƓ تصل إلى صورتها النهائية في شكل الحسابات النهائية و في كل مرحلة من هذه المراحل يوجد فرص عديدة لوقوع الأخطاء في هذه البيانات وهذه المراحل هي

أ- مرحلة القيد الأولي للبيانات المحاسبية بالدفاتر : وتتمثل الأخطاء الƔ Ǜكن ارتكابها في هذه المرحلة في :

1-تحليل غير سليم للعمليات

ويتمثل في تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها المدين والدائن وهنا قد يقع الخطأ سواء عن عمد في التوجيه المحاسبي لطرفي القيد أو عن طريق الخلط بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.

2-حذف العمليات كليا أو جزئيا

ويتمثل داÕ في حذف عمليات متمثلة في قيمة مبيعات حصلت في نهاية العام سجلت دفاتر المخازن ولم يؤخذ في الاعتبار أثناء الجرد لكنها لم تسجل كمبيعات وبالتالي سيؤدي داÕ إلى الزيادة

قيمة حساب السلع المستهلكة وفي الربح وتظهر الميزانية علي غير حقيقتها حيث سيظهر بند العملاء بأقل من قيمتها الحقيقية.

3- تحميل الفترات المالية بغير إيراداتها

ويتمثل ذلك في إدراج بعض الحسابات قيمة عمليات في فترة مالية لا علاقة لها بهذه العمليات.

هذا النوع من الخطأ يكون سببه الرغبة في تحقيق هدف مرسوم من طرف الإدارة وبذلك يكون هنا تعمد. وقد يكون هذا التصرف ناتج أيضا عن جهل المحاسب بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كأن يقوم بعض المحاسبين بتسجيل نقدية حصلت في أوائل الفترة المالية التالية من عمليات الفترة المالية السابقة وذلك بقصد إظهار مركز نقدي أقوى من الحقيقة.

ب- مرحلة التلخيص والترحيل

وهي المرحلة التالية لمرحلة القيد بالدفاتر وهي أيضا لا تخلو من حدوث أخطاء قد تتمثل في الخطأ في تجميع اليوميات المساعدة أو في ترصيد الحسابات المختلفة بدفاتر الإستاذ. إلا أن أخطاء هذه المرحلة يمكن تفاديها بتالية النظام المحاسبي.

ج- مرحلة إعداد القوائم المالية

وهي المرحلة الأخيرة التي تظهر فيها البيانات المحاسبية وفيها يمكن حدوث العديد من الأخطاء منها :

1- إظهار أصول بقيم متضخمة ومنافية لحقيقتها في الميزانية وإدراج أرباح غير محققة بقائمة جدول النتائج.

2- حذف أو إسقاط كافة الالتزامات بقائمة الميزانية أو إدراجها بأقل من قيمتها التي ينبغي أن تظهر بها.

3- التصوير الخاطئ لبعض الحسابات والذي يمثل عدم الإفصاح المطلوب كأن يتم تصوير بعض الاحتياطات تحت مسمي أرصدة دائنة أو الخلط بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة وكذا الخلط بين عناصر الإيرادات والمصروفات العادية وغير العادية[1] .

4- عدم الإفصاح عن كل الالتزامات التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة مثل عدم الإشارة إلى المسؤوليات العرضية التي قد تتعرض لها المؤسسة في المستقبل.

ثانيا: الغش :

يقصد بالغش كافة التصرفات التي تقوم علي التدليس وخيانة الأمانة ويشمل التصرفات التي تقع عن عمد وقصد لتحقيق منفعة غير مشروعة علي حساب الغير ويعرف الغش من وجهة النظر المحاسبية بأنه

[1] - جيمس أ كاش، جويل ج لرنر، أصول المحاسبة [د م ج 1993]، ص 28

التلاعÆ البيانات ا اسبية الV تتضمنها ا ستندات أو السجلات أو القوائم ا الية ŏدف قيق ţرض مع ţ مشروع.وǛكن تقسيم الغش أو التزوير ااBØ قد يوجد بالدفاتر والسجلات إБ ŧموعة

1- تلاعÆ السجلات والدفاتر قصد إخفاء عجز أو اختلاâ أو سوء استعمال اصل من أصول ا ؤسسة وأمǈلة دلاŎ ǙلاŹ[1] :

ا- إثبات مدفوعات وƵية بالدفاتر لتغطية اختلاâ نقدية ودلاŎ بǚدراǯ أƧاء وƵية ŏشوف ا رتبات أو إعادƺ صرف مستندات سبق صرفها.

ب- اختلاâ نقدية صلة من بعŘ العملاء ودلاŎ بعدم قيدها حساب العميل أو استخدامها تغطية عجز النقدية.

ǯ- عدم إثبات ورود بضاعة واردƺ بدفاتر ا خاǃن ودلاŎ لاختلاسها او لاستخدامها تغطية عجز ا خاǃن.

د- ربر أدون صرف بضائع وƵية واختلاâ هدƋ البضائع.

وهØا النوع من التلاعÆ مرتبط حدوثه بضعف أو قوƺ نظام الرقابة الداخلية وا تمǈل الضبط الداخلي فكلما ǉان قويا صعÆ حدوƫ مǈل هدا التلاعÆ والعكÈ.

2- تلاعÆ الدفاتر والسجلات بقصد التǀثير علي مدƽ دلالة القوائم ا الية عن نتيجة ا ؤسسة خلال فترƺ ǃمنية معينة وعن وǓعيتها ا الية ايةǂ الفترƺ.

هدا النوع من التلاعÆ يكون عادƺ اقل حدوثا من الاختلاسات ولكنه اشد خطرا منها لأنه يتم Ɨعرفة ا يئة الإدارية العليا للمؤسسة ومراجع ا سابات Ʒتاǯ ǉتشافه دا النوع من التلاعÆ الدقة والعناية فحصه لدفاتر ا ؤسسة ǉما يتطلÆ منه دراية ǉاملة با بادǛ ا اسبية ا تعارف عليها وتتمǈل أهداف هدا النوع من التلاعÆ ا سابات الأŹ

ا- إظهار الأرباƵ أǉǯر من الأرباƵ ا قيقية للمؤسسة بقصد التǀثير علي ƤهورP ا ساƵ فيجددون الǂقة الإدارƺ أو التǀثير علي أسعار الأسهم البورصة أو ǃيادƺ حصة أعضاء ŦلÈ الإدارƺ مكافǔƺ الإدارƺ عند قيق الأرباƵ.

ب- إظهار أرباƵ اقل من الأرباƵ ا قيقية للمؤسسة ودلاŎ بغرض تكوين احتياطيات سرية قد يساء استخدامها ا ستقبل ǉما Ǜكن التلاعÆ أسعار الأسهم البورصة.

[1] - Revue Technique audit info Octobre 1990, P 45

ǯ- إظهار الوȂعية ا الية الصافية للمؤسسة علي ǿ حقيقتها حيƮ قد يتم التلاعƤ فيم بعȄ عناصر الأصول وا صوم ا لداƻ من تƯثƘ علي بعȄ ا هات ا قرȂة مƯǲل البنوǭ أو التفكƘ بيع ا ؤسسة للغƘ .

وهناƅ أساليƤ ǽǭ ǯ يتم اللجوء إليها بقصد التƯثƘ علي دلالة ا يزانية وجدول حسابات النتائج أƵها ما يلي

1- الخلط بǺ ǻ المصروف الإȇرادǎ والمصروف الرأسمالي

ǿǀه الأسلوب له احتمالƙ أما أن يكون ا صروف إيرادƐ ويتم اعتبارƋ رأƧالƶ و ǿ هدƋ ا الة ستظهر الأرباǳ بقيمة أƦǯيد من حقيقتها تضرا لظهور ا صروف Ȃمن قائمة حسابات ا يزانية بدلا من ظهورƋ Ȃمن قائمة حسابات جدول النتائج. أو أن يكون ا صروف رأƶƧال ويتم اعتبارƋ إيرادƐ هدƋ ا الة ستظهر الأرباǳ بƯقل من قيمتها ا قيقية ǭما تظهر ا يزانية بصورǱ ǿ ǯ صحيحة.

2- تǬ ƽ Ƙǈ ǿ الخطƘ ƽ المخƦوǹ

قد يتم تسعƘ ا زون Ȃخر ا دǱ بسعر ƹالف الأعراف ا اسبية بغرض إظهار ا خزون بقيمة ƪتلف عن ا قيقة ومن ƥ التƯثƘ علي رقم النتيجة ǿ جدول حسابات النتائج وعلي ƭموع الأصول في ا يزانية بسبƤ ظهور ا خزون بقيمة ƯƯتلفة.

3- الخطƘ ƽ ǿ سƾǬة احتساب ƶȂƽلاة الأصول الثابتة

ǿǀه ا الة إما أن يتم ƥديد مقدار إهلاǭ الأصول الǮابتة بƯعلى من حقيقته أو بƯقل من حقيقته ففي ا الة الأوƅ يتم تضخيم ƽصص الإهلاǭ فتƯثر النتيجة بالاƳفاض وǭǀƅ ا يزانية تظهر بصورǯ اقل من ا قيقة .إما ǿ ا الة الǮانية فان النتيجة سوف تتƯثر بالزيادǯ بسبƤ اƳفاض قيمة ƽصص الإهلاǭ وتظهر ا يزانية بصورǱ ǿ ǯ صحيحة.

4- الخطƘ ƽ ǿ سƾǬة تكوȇǺ المخصصات

ǿǀه ا الة أما ا غالاǯ ǿ تكوين ا خصصات ا يؤدƐ لاƳفاض الأرباǳ وظهور ميزانية ا ؤسسة بƯقل من قيمتها. أو ƪفيȄ مقدار ا خصصات عما ينبغي تكوينه ا يترتƤ عليه ƦيادƧ ǯ رقم الأرباǳ وظهور ا يزانية بشكل مغاƅ فيه.

ثالثا : مداخل المراȊعة الداخلȈة ǿ الكشƹ عƴ ǺالƳ والتلاعب

ƹكن تناول ا داخل التالية ǿ الكشف عن التلاعƤ

1- مدخل المراقبة الداخلية تحليل التهديدات

يعتمد هذا المدخل علي مفهوم التفوق علي اللصوص بالحيل والدهاء. ويساعد هذا التحليل توجيه خطة المراجعة وبصفة خاصة في إلقاء الضوء علي الأصول المعرضة للانتهاك بصورة كبيرة وذلك بصدد قياس احتمال تحقق التلاعب. فعلى سبيل المثال إذا قامت المؤسسة بتخزين أدوات صغيرة فان تعرضها للتلاعب سوف يكون أكبر مما لو قامت المؤسسة بتخزين أدوات كبيرة. وفي هذا الصدد ولتصغير احتمال تعرض الأدوات الصغيرة للتلاعب يجب وضع نظام ضبط محكم ودقيق وفي ظل مستندات ملائمة للسيطرة علي حركتها. ولتخفيف درجة المخاطرة والتهديدات التي تتعرض لها المؤسسة يمكن للمراجع القيام بفحص أية مخازن أو صناديق خارجة من المؤسسة للخارج.

2- مدخل نشر مفهوم الأمانة داخل المؤسسة

ويعمل تكاتف الجهود نحو اكتشاف التلاعب إلى التشجيع علي انتشار الأمانة داخل الوحدة الاقتصادية وغالبا ما يطالب المراجعون الداخليون بالعمل علي تطوير أية أعمال من شأنها تعزيز مفهوم الأمانة لدى العاملين من ناحية وان يتم التعامل بين الإدارة العليا وهؤلاء العاملين وفق هذا المفهوم ونشر المبادئ الأخلاقية والرقابية [illegible] تعارض المصالح بينهما وذلك العمل علي تنبيه المسؤولين وبصورة سريعة نحو أية موضوعات قد تخل بمفهوم الأمانة من ناحية أخرى .

وعلى الرغم من الاحتياطات الممكن اتخاذها وتوسيع مفهوم الأمانة لدى العاملين إلا أن الاحتمال لايزال قائما لوجود الاختلاسات

3- مدخل التعرف علي المناطق القابلة للتلاعب (الراية الحمراء)[1] :

تشير الدراسات إلى استخدام اصطلاح الراية الحمراء لتمثل المواقف أو الخصائص العامة والتي لوحظ التلاعب فيها في الفترات السابقة وان احتمال كبير للتلاعب يسود فيها .

4- مدخل خلق الأخطاء :

أحد وسائل تحديد نقاط ضعف الرقابة والقابلة للتلاعب هو خلق الأخطاء وتتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أم يتم اكتشافها. فعلي سبيل المثال يقوم المراجع بإعداد شيك قابل للدفع باسم مورد وهمي ويرى ما إذا كان من السهولة اكتشافه. وهل يتم التحقق من المستندات المرفقة به أو أنه مقابل سلع أو خدمات حقيقية. هذا المدخل يعتبر فعالا في التحري عن مواقف التعرض لأوجه التلاعب.

1 - د. محمد [illegible] الصبان و د. إسماعيل إبراهيم جمعة ،الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي [الدار الجامعية 1996] ، ص 190

رابعا : برنامج المراجعة المرتبط بالتلاعب

Ǣz أن يتوBƷ برنامج المراجعة على إجابات خاصة بالحالات المحتملة بالتلاعǢ

التلاعǢ . من برنامج المراجعة يمكن الربط بين عدد الأفراد المشتركين في التلاعǢ وبين حجم التلاعǢ

ذاته ربط هذا Ǣz مع حجم المستندات وإمكانية إتلافها لذلك Ǣz أن يتوBƷ البرنامج

على خطوات تمكن المراجع الداخلي من الكشف عن الحقائق المرتبطة بها وبصفة عامة تشمل أوجه

التلاعǢ على ثلاث صور

1- التلاعب في أرصدة العملاء

نعني بالتلاعǢ في أرصدة العملاء أن يقوم الشخص مرتكǢ الواقعة بتحصيل مبالغ من أحد

العملاء لإنفاقه الخاص وعند قيام عميل آخر بسداد مبالغ معينة يقوم الشخص مرتكǢ الواقعة بتغطية

الرصيد الأول وهكذا يستطيع المتلاعǢ تغطية أرصدة هذه الحسابات و في نفس الوقت يحصل على مبالغ

لفترة طويلة في حالة الاشتباه في إمكانية التلاعǢ في حسابات العملاء فان برنامج المراجعة Ǣz

أن يتضمن خطوات لمقارنة الأسماء والتواريخ وقيمة الحوالات البريدية والمتحصلات النقدية ومدى جدية

قيود اليومية والبيانات الخاصة بالودائع.

2- التلاعب في أرصدة البنوك

التلاعǢ في أرصدة البنوك معناه أن يتم تحويل مبالغ من حساب جارBƷ لدى احد البنوك إلى

حساب جارBƷ لدى بنك أخر. التلاعǢ يمكن أن يتم في حساب جاري عن طريق إضافة الودائع دفتريا أو

حذف المسحوبات بصورة متعمدة الأمر الذي يعمل على تعلية رصيد هذا الحساب.

هذه الحالة Ǣz أن يتضمن برنامج المراجعة جدولا لمراجعة التحويلات وتتبع كافة

التحويلات بين أرصدة البنوك التي تتم في نهاية السنة مراقبة كشوف الحسابات الواردة من البنوك بالإضافة

إلى مذكرات التسوية.

3- التلاعب الخاص بالسرقة

أما أوجه التلاعǢ والخاصة بالسرقة فيتركز على الأصول الأكثر سيولة كما هو الحال في

مصروفات وهمية حقيقية وسرقة المبالغ الخاصة بها أيضا تحويل الأجور الإضافية إلى حسابه

الخاص والتواطؤ مع موظفين آخرين أو مع أطراف خارجية. و في سبيل تغطية هذه الأوجه من التلاعǢ ربما

يقوم الشخص مرتكǢ الواقعة بإعادة استخدام المستندات الأصلية مرة أخرى وعمل قيود يومية وهمية

وتجميع خاطئ لكل من دفاتر اليومية العامة والاستاذ العام .ويتعرف المراجع على هذه الحيل .يستطيع

كشف أوجه الضعف في نظام الرقابة الداخلية .

المبحث الثالث : المراجعة الخارجية

هي مهنة يقوم بها أشخاص من خارج المؤسسة على أساس تعاقد يقدمون خدماتهم بصفة مستقلة لحساب الغير .

وسنتناول في هذا المبحث أربعة مطالب نتعرض في المطلب الأول ممارسة المهنة وفي المطلب الثاني الأوراق الضرورية لعملية المراجعة وإجراءات التعيين وحالات التخلي عن المهنة وفي المطلب الثالث واجبات ومسؤوليات مندوب الحسابات وفي المطلب الرابع.

المطلب الأول : ممارسة المهنة

يمارس المراجعة الخارجية من طرف شخص يطلق علية محافظ أو مندوب الحسابات حيث تعرفه المادة 27 من القانون 91/08 كما يلي: (مندوب الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية التي فيها شركات الأموال وكذا الهيئات والجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات)[1] ويمارس هذه المهنة بصفة فردية أو على شكل مجموعة أشخاص ويعتبر هذا الشكل هو الغالب في السنوات الأخيرة وذلك لما في التجمع من فوائد ومزايا كبيرة ترجع لتعدد الخبرات والاختصاصات.

أولا : الممارسة الفردية

يمارس مهنة مندوب الحسابات بصورة فردية وشخصية وهذا يعني ممارسة المهنة كأشخاص طبيعيين تتوفر فيهم الشروط المنصوص عليها في البند 6 من القانون 91/08 المؤرخ في 24/04/91 .هذه الشروط تتلخص فيما يلي :[2]

- الجنسية الجزائرية
- لم يتعرض لعقوبة جنائية و مخالفات
- حاصل على شهادة جامعية أو ما يعادلها
- مسجل في جدول المصف الوطني للمحاسبين
- أن يؤدي يمينا قانونيا أمام محكمة إقليمية

[1] - عمورة عمار، مرجع سابق، ص 199

[2]- NACEREDDINE Saadi, ALI Mazouz, La Pratique De Commissariat Aux Comptes [Ed S.N.C 1993], P 43

ثانيا: الممارسة في شكل شركات :

قد تؤسس شركات لمندوب الحسابات بين أشخاص مقيدين بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين كما قد تضم إلى جانبهم أشخاص آخرين مقيدين في الجدول المهني (اقتصاديين، حقوقيين متخصصين في الإعلام الآلي). بشرط أن لا تتجاوز مساهمة هذه الفئة ربع وعشرون بالمائة من مجموع رأس مال الشركة وتأخذ هذه الشركات الأشكال التالية :

- شركة مدنية للمحاسبة
- شركة أسهم للمحاسبة
- شركة عمومية للمحاسبة.

هذه الشركات يجب أن تخضع للقواعد الخاصة التالية :

- أن يكون الشركاء كلهم مقيدين في الجدول المهني .
- أن يكون الشركاء قاطنين في الجزائر.
- المسؤولية الشخصية والتضامنية للشركاء اتجاه الآخرين.
- أن يكون للشركة عنوان يميزها ويتألف من أسماء الشركاء وصفاتهم المهنية
- إعداد وثيقة نائبة عن ممارسة مهنة مندوب الحسابات , يجب أن يحمل التوقيع الفردي لمندوب أو مندوبو الحسابات المسؤولون عن التوكيل (MONDAT)

ثالثا : الممارسة الفردية للأشخاص الأجانب

الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين من جنسيات أجنبية لهم الحق في ممارسة مهنة مندوب الحسابات في الجزائر ولكن بشروط :[1]

- مبدأ المعاملة بالمثل : يعني الدولة الأجنبية تسمح للمهنيين الجزائريين بممارسة المهنة (اتفاقية مبدأ المعاملة بالمثل بين الدول)
- أن تتوفر فيه شروط ممارسة المهنة المنصوص عليها في البند: 06 من القانون 91/08

وتعتبر الممارسة غير القانونية لمهنة مندوب الحسابات مخالفة يعاقب عليها القانون بغرامة مالية تتراوح ما بين 5000 دج و50.000 دج وفي حالة تكرار المخالفة عقوبة السجن تتراوح من شهر إلى شهرين وتضاعف الغرامة أو واحدة من هاتين العقوبتين فقط.

[1]-NACEREDDINE Saadi, ALI Mazouz, opcit, P45

المطلب الثاني : الوثائق الضرورية لعملية المراجعة

أولا : ملفات المراجعة

تشمل ملفات المراجعة كل أوراق العمل المعدة أثناء عملية المراجعة وتبين القيمة الكيفية للعمل المنجز من طرف المراجع[1] فهي تعكس طرق الرقابة المتبعة والنتائج التي توصل إليها خلال تأدية مهامه وتعتبر ملفات المراجعة مصدر معلومات بالنسبة للعميل والمراجع يلجأ إليه الطرفان في حالة رفض العميل النتائج التي توصل إليها المراجع وهناك نوعان من الملفات :

1- الملف الدائم

2- ملف العملية

1- الملف الدائم : يهدف الملف الدائم إلى وصف التاريخ العام للمؤسسة ويحتوي على بعض البيانات والمستندات التي لها صفة الاستمرارية ويعتبر مرجع لبعض مراكز الميزانية التي لا تتغير من سنة لأخرى نذكر منها ما يلي :

- العقود التأسيسية والقوانين
- ملخص عن النظام المحاسبي
- الخريطة التنظيمية للعميل موضحا فيها كل خطوط السلطة والمسؤولية
- الديون طويلة المدى.
- المراسلات وملخصات محاضر الاجتماعات التي تكون لها أهمية على المدى الطويل
- ملخص عن نظم الرقابة الداخلية

2 - ملف العملية : يتكون ملف العملية من كل الأوراق المستعملة أثناء مراقبة القوائم المالية, وكل المعلومات ذات الطبيعة المالية المعدة أثناء عملية المراجعة ويشمل :[2]

- تقرير المراجع
- القوائم المالية
- ميزان المراجعة
- كشوف التسويات الجردية
- قيود اليومية الخاصة بالتسويات الجردية
- صور من خطابات المصادقات
- بيانات بالمستندات الناقصة

---

[1] - د. متولي الجمل، عبد المنعم محمود، المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي، 1980، ص 98

[2]- ROBERT BRIEN C A, JEAN SENECAL, Contrôle Interne Et Vérification [Ed PREFONTANE INC QUEBEC 1984], P 28

تعتبر محتويات ملف المراجعة المؤقتة ملكية خاصة للمراجع ولكن بشرط الالتزام بقواعد قانون شرف المهنة فيما يخص بسرية المعلومات التي يشملها هذا الملف.

ثانيا : برنامج المراجعة

يشمل برنامج المراجعة لأي عنصر من عناصر القوائم المالية عن كافة الخطوات التي يجب أن يقوم بها المراجع للحصول على أدلة الإثبات المقنعة للحكم على هذا العنصر أو ذلك ويعتبر برنامج المراجعة أداة لتخطيط وتنسيق وتوقيت إجراءات المراجعة الخاصة بأي عنصر من عناصر القوائم المالية وجرى العمل في بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة على استخدام برامج مراجعة نمطية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية مع بعض التعديلات الطفيفة إذا اقتضى الأمر ذلك لتتلاءم مع طبيعة المؤسسة.

ثالثا : دليل العمل

تستخدم بعض مكاتب المراجعة دليلا للعمل يلتزم به جميع العاملين من محاسبين ومساعدين وذلك لضمان سلامة وجودة الأداء عند القيام بالخدمات المراجعة ويعتبر دليل العمل مرشدا يضمن معايير المراجعة المتعارف عليها ويهدف إلى توحيد الإجراءات ويتكون دليل العمل من مايلي :

1- تعليمات عامة تغطي :

أ) إجراءات مراجعة القوائم المالية.

ب) خطوات دراسة وتقيم ونظام الداخلية.

ج) جوانب العلاقة بين العميل والمكتب.

د) واجبات المراجع المسؤول عن عملية المراجعة.

ه) كيفية الاستفادة من معلومات الملف الدائم وملف العملية الخاص بالفترة السابقة.

2- نماذج من إستقصاءات نظم الرقابة الداخلية ومعلومات مفصلة عن كيفية استخدامها.

3- تعليمات تخص إعداد تقارير الرقابة الداخلية.

4- تعليمات ونماذج توضيحية من ملف العملية.

5- نموذج توضيحي من برنامج المراجع.

6- تعليمات تخص طريقة كتابة تقارير المراجعة وإيضاحات القوائم المالية.

رابǘƢ : رموǃ المراǯǠة

ǆرƨ العمل مكاتƤ المراجعة على أن ƷدǄ المراجع رموǃاً معينة يبلǢ ǯل رمز إǗاء خطــوǥ معينة من خطوات المراجعة , وقد ƦƢتلف رموǃ المراجعة المستخدمة من مراجع إƫ ƅخر و مايلي ƴــǀƢǷ لبعƯ الرموǃ الشائعة .

الǯǠدول رƽ! 03 : رموǃ المراǯǠة

الــرمــز	مكانه بالنسبة للرقم	مــعــنــى الــرمــز
﹥	تحت الرقم	تدقيق الجمع الرأسي
⌒	على يمين الرقم	تدقيق الجمع الأفقي
⋈	على يسار الرقم	تدقيق الجمع الأفقي والرأسي
⁄	فوق الرقم	الترحيل
⁄	تحت الرقم	نقل الرقم من صفحة لأخرى
E	على يمين الرقم	خطأ في الجمع
B	على يسار الرقم	مطابق لكشف البنك
S	على يمين الرقم	مطابق لكسف الجرد الفعلي

المصدر : د. محمد وليد شركس ، المراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية ، ص 88 .

المطلب الثالث : إجراءات التعيين وحالات التخلي عن المهنة.

القانون 88-01 والقانون 88-04 المؤرخين في 1988/01/12 حدد إجراءات تعيين مندوب الحسابات في كل المؤسسات العمومية الاقتصادية دون استثناء مهما كان طابعها القانوني وحجمها التعيين يتم إما عن طريق الجمعية العامة للمساهمين أو من طرف رئيس المحكمة.

أولاً : التعيين بواسطة الجمعية العامة:

أجازت المادة 610 من القانون التجاري ويشترط لصحة هذا التعيين أن يتــوفر الــشروط الخاصة لصحة انعقاد الجمعية التأسيسية أهمها :

- أن يحضر عند أول دعوة للاجتماع عدد من المساهمين يمثل نصف رأس المال على الأقل أو ربــع رأس المال عند الدعوة الثانية للانعقاد.

أن تصدر قراراتها بأغلبية ثلثي أصوات الحاضرين.

ثانياً : تعيين مندوب الحسابات بواسطة القضاء

يمكن أن تعين مندوب الحسابات بأمر من القضاء وذلك في الحالات التالية :

- إغفال الجمعية العمومية عن إجراء هذا التعيين .
- في حالة إيقاف مندوب الحسابات عن ممارسة مهنته كجزاء تأديبي لمخالفة ارتكبها ولم تكن الجمعية العمومية قد اختارت مندوب احتياطي فيجوز لكل مساهم أن يطلب من رئيس المحكمة الذي يقع مقر الشركة في دائرة اختصاصها من تعيين مندوب أو مندوبي حسابات إلا أنه في غياب النصوص القانونية يعتبر هذا الإجراء مؤقتا لأن الجمعية العامة لها الحق أن تجتمع في أي وقت لتعيين مندوب حسابات.

ثالثاً : مدة التعيين

يعين مندوب الحسابات في الشركات العمومية بالأسهم أو الشركات العمومية ذات المسؤولية المحدودة لمدة ثلاث سنوات طبقا للمادة رقم 687 من القانون التجاري وهذا التعيين يتجدد مرة واحدة ليصبح ستة سنوات متتالية ولا يجوز بعد هذا أن يتم تعيين نفس المندوب في نفس الشركة إلا بعد ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء الست سنوات.[1] إن الباعث الذي دفع بالمشرع إلى تحديد مدة تعيين مندوب الحسابات وهو حرصه على توفير الاستقرار أو الاستقلال في مواجهة مديري الشركات.

رابعاً : قبول المهام

قبل أن يبدي مندوب الحسابات قبوله مهمة مراقبة حسابات مؤسسة ما هناك إجراءات تمهيدية يجب القيام بها [2]

1) أن لا يكون قد وقع في مشاكل حالات التنافي والمخالفات القانونية المشار إليها في البند رقم 715 من المرسوم 93-08 المؤرخ في 93/04/25
2) يطلب مندوب الحسابات القائمة الحالية لمجلس الإدارة وأعضاء مجلس التسيير للمؤسسة الخاضعة للرقابة .
3) إذا كان قد طلب لتعويض زميل معزول عليه أن يتأكد من أسباب العزل سواء من مسئولي الشركة أو من الزميل نفسه.
4) إذا كان طلب لتعويض زميل رفض له التجديد فعليه أن يستفسر عن سبب الرفض من طرف الزميل نفسه
5) مندوب الحسابات عليه أن يتأكد أن إمكانيات مكتبه المتاحة تسمح بالقيام بالمهمة بصورة صحيحة

[1] - حسين مبروك، القانون التجاري الجزائري والنصوص التطبيقية المتممة والإجتهاد القضائي[الديوان الوطني للأشغال التربوية 2002] ص170

[2]- ANDREE HUBERT, Les Missions Particulière DU C A C [Ed DUNOD Paris 1991], P 55

6) عليه أن يتأكد من انه يستطيع إتمام المهام بكل حرية واستقلالية خاصة اتجاه مسيري المؤسسة

عند إتمام الإجراءات وقبول المهمة على مندوب الحسابات أن يبدي قبوله كتابيا.وأن يصرح عن عدم وجود موانع حالات التنافي أو أي موانع قانونية أخرى وبعد خمسة عشر يوما من قبوله عليه أن يشعر المصفي الوطني للتعيين .

بعد ترسيم موافقة مندوب الحسابات أخضع المشرع المؤسسة لإجراءات الشهر وذلك بنشر أسماء مندوب أو مندوبي الحسابات وعناوينهم في صحيفة الإعلانات القضائية وإيداع قرار التعيين في المركز الوطني للسجل التجاري.

خامسا : أتعاب مندوب الحسابات

المادة 44 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 تحدد وبصورة واضحة أتعاب مندوب الحسابات الأتعاب تحددها مبدئيا في بداية التعيين من طرف الجمعية العمومية للمساهمين وهذا بالاتفاق مع مندوب الحسابات وفقا لأسعار تحدد من طرف الهيئات العمومية المساهمة المصفي الوطني للمحاسبة و تحدد أتعاب مندوب الحسابات في ضوء ساعات العمل التي تستغرقها مهمته مضروبا في 500دج إضافة إلى مؤشرات أخرى وهي إجمالي الميزانية السنوية والمجموعة لإعادة التقييم مضافا إليه مجموع نواتج الاستغلال المحددة في المخطط المحاسبي الوطني باستثناء الحساب 75 و78 (تحويل نفقات الاستغلال و تحويل نفقات الإنتاج) وتسدد أتعاب مندوب الحسابات بتقديم فاتورة أتعاب على الشكل التالي :

30 % عند بداية الأشغال

20 % عند تقديم تقرير الرقابة الداخلية

30 % عند نهاية الأعمال وتقرير المصادقة

20 % بعد اجتماع الجمعية العمومية العادية

ويتم احتساب أتعاب مندوب الحسابات وفق الجدول التالي :

الجدول رقم 04 : تحديد أتعاب مندوب الحسابات

الأتعاب حسب السلم / ألف دج	العدد العادي لساعات العمل	المبلغ الإجمالي للميزانية السنوية (الاستثمارات بعد تقييمها وعائدات الاستغلال (*)
80 وأقل من 120	160 وأقل من 240	حتى أقل من 100 مليون
120 وأقل من 170	240 وأقل من 340	من 100 إلى أقل من 200
170 وأقل من 230	340 وأقل من 460	من 200 إلى اقل من 400
230 وأقل من 300	460 وأقل من 600	من 400 إلى أقل من 800
300 وأقل من 380	600 وأقل من 760	من 800 إلى أقل من 1.600
380 وأقل من 515	760 وأقل من 1.030	من 1.600 إلى أقل من 3.200
515 واقل من 700	1.030وأقل من 1.400	من 3.200 إلى أقل من 6.400
700 وأقل من 900	1.400وأقل من 1.800	من 6.400 إلى أقل من 12.800
900 إلى 1.200	1.800 إلى 2.400	من 12.800 إلى أقل من 25.600
حد أقصى 2.250	حد أقصى 4.500 ساعة	أكثر من 25.600 مليون دج يضاف إلى 2.400 ساعة نسبة 2 % أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 ساعة.
(*) نحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات المقدر بـ 500 دج		

المصدر: الجريدة الرسمية رقم : 14 الصادرة بتاريخ : 1995/03/12

سادسا : حالات التخلي عن المهنة

تنتهي ولاية مندوب الحسابات في مراجعة حسابات الشركة بانقضاء المدة التي حددها المشرع له وهناك سببان قانونيان لانتهاء مهمة مندوب الحسابات :

- الأسباب العادية : الانتهاء العادي للمدة المحددة قانونا.

- الأسباب الاستثنائية : الوفاة

1- الاستقالة

المادة 46 من القانون 08-91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 يمنح الحق لمندوب الحسابات أن يقدم استقالة دون أن تعفيه هذه الاستقالة من واجباته وهذا شرط أن :

- يخطر الشركة بمدة أقصاها ثلاثة شهور وأن يقدم تقريرا يوضح فيه نتيجة الرقابة. لأن هذا الحق المعترف به من طرف المشرع يعتبر وسيلة بيد مندوب الحسابات حتى يتسنى له حماية استقلاليته ومصداقيته ويكون اللجوء إلى هذه الوسيلة إلا في الحالات التالية :

. العجز الصحي أو القانوني لممارسة المهنة.

. وجود حالات قد تؤثر على حرية رأي مندوب الحسابات

. شطبه من جدول المصفي الوطني للخبراء المحاسبين .

. تدهور علاقات مندوب الحسابات بمدير الشركة

إن وجود سبب شرعي لا يبرر بأي حال من الأحوال التوقف المفاجئ عن أداء المهام وإنما يجب إتباع الإجراءات التالية :

- إعداد مذكرة يبين فيها أسباب استقالته.

- تقديم إخطار للمؤسسة خلال ثلاثة شهور.

- إعداد تقرير عن سير العمل وعن نتيجة الرقابة

- تسهيل المهمة لخليفته (SUCCESSEUR)

2- العزل (REVOCATION)

إن مسالة عزل مندوب الحسابات لم يتم التعرض لها لا في القانون التجاري ولا في القانون 08-91 المتعلق بالمهام الثلاثة (خبير حسابات, مندوب حسابات , محاسب معتمد) إن الفراغ القانوني في هذه القضية يعطي الحق للجمعية العامة للمساهمين بأن تعزل مندوب الحسابات في كل وقت حتى وإن لم تتوفر الأسباب المبررة مادام يستمد وكالته من هذه الجمعية أو هذا المجال استفاد القانون الجزائري من التجربة الفرنسية المتمثلة في حكم محكمة باريس الذي أعتبر أن مندوب الحسابات ليس إلا الوكيل العادي, يمكن عزله في أي وقت ومن ثم لا تجوز للجمعية العمومية للمساهمين أن تعزل مندوب الحسابات قبل انتهاء مدة وكالته إلا بقرار مشروع يخضع لتقرير القضاء

المطلب الرابع : واҚبات وصلاحيات مندوب الحسابات

أولا : واҚبات مندوب الحسابات

أن الطابع القانوني لمهنة مندوب الحسابات تفرض عليه تصرفات خاصة في ممارسة مهامه تمكنه منتوجه درجة عالية من الثقة ويمكن أن نميز بين ثلاثة التزامات قانونية تقود عمل مندوب الحسابات وتحكم دوره وتوجه نشاطه وهي :

- الالتزام بالمحافظة على أسرار المهنة.
- عدم التدخل في أعمال الإدارة.
- دوام المهمة.
- التدخل الشخصي.
- التزام بالإجراءات

1- المحافظة على أسرار المهنة

الشركة كتاب مفتوح أمام مندوب الحسابات يتعرف على عملائها ويقف على أسرارها التجارية ويكتشف حقيقة مركزها المالي وهي كلها مسائل لو علم بها الغير من منافسي الشركة أو مورديها أو دائنيها لا تسبب في إضعاف مركزها التنافسي في السوق وأن يلحق بها أفدح الأضرار المادية[1]، كان من الطبيعي أن يفرض الشارع على مندوب الحسابات التزاما بالمحافظة على سر المهنة حماية المؤسسات المراقبة فنصت المادة 18 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 على أن يلتزم خبراء المحاسبة ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالمحافظة على الأسرار المهنية حسب الشروط والعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات.

إن إفشاء الأسرار المهنية من اختصاص القاضي وهذا بتطبيق أحكام المادة 301 من قانون العقوبات التي تنص على انه يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة شهور كل من أفشى سرا كان مودعا لديه بمقتضى وظيفته أو بغرامة لا تتجاوز 5000 دج.

2- الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة

أصر المشرع الجزائري في النصوص القانونية على أهمية مبدأ عدم التدخل في إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية كما أن القانون 88/01 المؤرخ في 88/01/12 المتعلق باستقلالية المؤسسات

[1] - د. علي سيد قاسم، مراقبة الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، [دار الفكر العربي 1991] ،ص 168

المادة رقم58 يرى أنه (لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية خارج الهيئات المسؤولة قانونيا) وينص القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة خبير المحاسب ومندوب الحسابات والمحاسب المعتمدين في المادة رقم 28 أن مهمة مندوب الحسابات تستبعد أي تدخل في أعمال التسيير وإنما مراقبة قيم ووثائق المؤسسة. إن الإصرار على هذا المبدأ يحقق هدفين :

- تقوية استقلالية تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- حماية استقلالية مندوب الحسابات وهذا لتجنب مواقف قد تؤثر على رأيه .

إذا كان لمندوب الحسابات حق الاطلاع على دفاتر ووثائق المؤسسة في أي وقت وأن يطلب الإيضاحات والبيانات التي يراها ضرورية لتدعيم رأيه فليس له الحق أن يتدخل في رسم سياسة الشركة وأن يراقب وسائل الإدارة لتنفيذ هذه السياسة وان يصدر حكما على ملاءمة قراراتها من الناحية التجارية أو المالية لأنه أن فعل ذلك يكون قد احل نفسه محل مدير الشركة ولا يجوز لمندوب الحسابات أيضا أن ينتقد إدارة الشركة كأن يعيبها بأن ناتج الشركة أقل من مثيله لدى الشركات الأخرى التي تعمل في نفس القطاع الاقتصادي.

3- مدى استمرارية عمل مندوب الحسابات

ترك المشرع الجزائري الحرية الكاملة لمندوب الحسابات في تحديد الوقت الذي تستغرقه مهمة الرقابة وهذا في نص المادة 678 من القانون التجاري والتي ترى أنه (يستطيع مندوب الحسابات في أي فترة من السنة أن يقوم بالرقابة التي يراها ضرورية له) ومن هنا يمكن القول بأنه يحول لمندوب الحسابات سلطة دائمة في مراجعة حسابات الشركة والتحقق من موجوداتها في أي وقت يراه ملائما لذلك دون أن يفرض عليه التزاما بالقيام يوميا بأعمال الرقابة طوال السنة التي يعد تقريرا عنها, و إلا أصبح أحد موظفي الشركة الأمر الذي يؤثر على استقلالية المراجع وهذا ما أقره القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بالمهن السالفة الذكر في المادة رقم 35 والتي تنص على أنه بإمكان مندوب الحسابات في أي وقت أن يطلع على الدفاتر دون تنقل ويضيف في نفس المادة (الإداريين في الشركات يقدموا إلى مندوب الحسابات كل سداسي على الأقل وضعية محاسبية معدة حسب المخطط المحاسبي الوطني).

4- التدخل الشخصي

تعتـ وظيفة مندوب ا سابات مهمة شخصية ولا ǽكن توȀيلها ȀاملةȀ لأحد الزملاء Ǽƶ أن يكون مندوب ا سابات قادرا على إدارƥ مهمته و Ǩ مسئوليته الكاملة حƷ يتسـ ا له إبداء رأƁ شخصي سليم. وتنص ا ادƧ رقم 14 من القانون 08/91 ا ؤرƹ 1991/04/27 إن أعمال خـ اء ا اسـبة ومندبوا ا سابات وا اسبـ ا عتمدين تتم بأشائهم و Ǩ مسئوليتهم حƷ وان Ɵمعوا شرȀة مدنيـة. Ȁما منǴ القانون ا ق ندوب ا سابات ا ادƧ 42 أن يستعـ أداء مهمته بأƁ خبـ فحص بعƔ الأعمال ذات الطبيعة الفنية وهǀا على نفقته و Ǩ مسئوليته.

5- الالتزام بالإجراءات

ا ادƧ 49 من القانون 08 /91 ا ؤرƹ 1991/04/27 تـرى أن خـ اء ا اسـبة ومندوƥ ا سابات وا اسبـ ا عتمدين م مسؤولية Ȁاملة لإجراءات وواجƢ وسائل وليƪ النتيجـة Ǉإن هǀا القانون يسمǴ لنا بالقول أن مندوب ا سابات عند قبوله مهمة الرقابة لا ǽكنه بأƁ حـال مـن الأحوال بان يلتزم Ɵاه ا ؤسسة بالوصول إƂ نتائج دƧ حƷ وإن Ȁانƪ ا صادقة على ا سابات ǇإƳا عليه التزام بإثبات الكفاءƧ , وطريقة إدارƥ ا همة ا وȀلة له أƁ أن يلتزم ببدل عناية و ليƪ فيق نتيجـة .وأن يقوم برقابة Ȁافية حƷ يستطيع الوصول إƂ رأƁ سليم سلامة ودقة البيانات الواردƧ القـوائم ا الية ومن أجل فيق هǀا الالتزام ا ادƧ 39 من نفƪ القانون ترȀƪ ا رية ندوب ا سابات اختيار وسائل العمل ,و ديد طبيعة ومدى الرقابة وطريقة سـ ا هنة.

إن ما Ǽƶ الإشارƧ إليه هو أن الالتزام بالإجراءات لا ǽكن بأƁ حال من الأحوال أن يقتصر على ا ضور ا كثف ندوب ا سابات للمؤسسة وƜجم ملف الرقابة وإƴا Ǽƶ أن يرتكز أساسا علـى الطريقة ا تبعة من طرف مندوب ا سابات للحصول على عناصر الأدلة وا اهـ و الطرȀ والتقنيات ا ستعملة حسƤ خصوصيات ا ؤسسة والأحداƯ, و معرفته ا عمقة للمشاȀل الƔ سيواجهها.

ثانيا: مسؤوليات مندوب الحسابات

مراجع ا سابات هو الوȀيل عن ا تمع الاطمئنان عن أموالـه ا ـستثمرƧ وحـدات القطاع العام وهو الشخص ا ايد إبداء الرأƁ عن دلالة توبات القوائم ا الية شـرȀات القطـاع ا اǙ [1] فهو وȀيل عن أصحاب رأǅ ا ال Ǉوا راجع عند قيامه ƞهامه عليه أن يلتزم بتطبيـق إجـراءات وأساليƤ متعارف عليها ا ال ا هنة وقد Ʋدƭ أن لا يلتزم ا راجع Ɯǀǉ الإجراءات أما عمدا أو سـهوا

---

[1] - عمورة عمار، مرجع سابق ، ص 206

والتي تعني مساءلته عما ارتكبه من أخطاء أو إهمال أو تقصير، والمسؤولية القانونية تعني الالتزام بتحمل الجزاءات التي يقرها القانون لمن يخالف أحكامه وتتضمن هذه المسؤولية ما يلي :

- مسؤولية مدنية .
- مسؤولية جنائية.
- مسؤولية تأديبية .

1- المسؤولية المدنية

تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير وهو الإلتـزام بعدم الأضرار بالغير . وللمسؤولية المدنية وفق المبادئ العامة ثلاثة أركان :

- الخطأ
- الضرر
- العلاقة السببية بين الخطأ والضرر بمعنى إن الضرر الذي لحق بالمضرور نشأ مباشرة عن الخطـأ الـذي ارتكبه المسؤول

تنعقد المسؤولية المدنية إلا إذا اجتمع الأركان الثلاثة .(الخطأ والضرر والسببية).[1]

أ- الخطأ : يعني الانحراف عن السلوك الفني المألوف خطأ مهنيا فمعيار الخطأ يتقرر بالرجوع إلى مقياس سلوك مراقب الحسابات الذي يوجد في نفس الظروف التي أحيطت بالواقعة وفقا للقواعد العامة فـإن المطلوب من مندوب الحسابات توخي الحذر من المخاطر فمندوب الحسابات يعتبر مسؤولا عن تلك الأخطاء التي كان له أن يكتشفها لو بذل العناية العادية.

ب- الضرر: تتميز المسؤولية المدنية بأنها مسؤولية تعويضية فلا يكفي وفقا للقواعد العامـة في القـانون المدني أن يقع الخطأ بل يجب أن يترتب على الخطأ ضررا والضرر قد يكون ماديا وقد يكـون أدبيـا يـصيب المضرور في شعوره أو عاطفته أو شرفه أو أي معنى آخر من المعاني التي يحرص عليها الناس ومـا يجـب التفرقة بين مسؤولية مندوب الحسابات قبل الشركة وهي مسؤولية عقدية ومسؤوليته قبل الغير وهـي مسؤولية تقصيرية.

إلا أن مدى التعويض الذي يلتزم به مندوب الحسابات يختلف في الحالتين ففي الحالـة الأولى قد يكون التعويض إلا عن الضرر المباشر متوقع الحصول أما في الحالة الثانية فيعوض عن كل ضرر مباشر

[1] - د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص 228

متوقعا كان أم غير متوقع وفقا للقواعد العامة يتحمل من يدعي الضرر عبء إثباته فـإذا أدى مندوب الحسابات بمعلومات خاطئة عن شركة فدفعت أحد المستثمرين إلى شراء أسهم الشركة بثمن يفوق بكثير قيمتها الحقيقية فان الخطأ يلزم مندوب الحسابات إما بدفع ثمن الأسهم التي تكبدها المشتري أو بسداد قيمة الفرق بين الثمن الذي دفعه المشتري والثمن الحقيقي للأسهم .

ج - علاقة السببية : السببية ركن مستقل عن الخطأ قد توجد السببية ولا يوجد الخطأ كما قـد يوجـد الخطأ وتنتفي السببية ويراد بالسببية قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول والضرر الـذي أصاب المتضرر فإذا رجع الضرر إلى سبب أجنبي إنعدمت السببية كما تنعدم السببية أيضا حتى ولو كان الخطأ هو السبب ولكنه لم يكن السبب المنتج أو لم يكن السبب المباشر. وتنتفي علاقة السببية إذا ثبت أن الضرر كان لابد واقعا حتى ولو انتفى خطأ مندوب الحسابات كما تنتفي علاقة السببية أيضا إذا ثبـت أن المتضرر كان يعلم بالحقيقة المركز المالي للشركة ولا يسأل مندوب الحسابات عن أخطاء المدير والمسيرين ما لم يكن قد علم بها كما لا يسأل عن الأخطاء التي ارتكبها مندوبو الحسابات السابقون له ما لم يكتـشفها بنفسه عندما يطلع عن التقارير التي سبق لهم أن أعدوها كما لا يسأل عن المخالفات التي تحدث بعد انتهاء خدماته لدى الشركة ولا يجوز لمندوب الحسابات أن يتذرع بعدم تعاون مدير الشركة معـه أو بقلـة الأتعاب أو لضيق وقته.

ويسأل مندوب الحسابات مسؤولية تضامنية عن أخطاء معاونيه وإذا تعدد مندوبو الحسابات فيسأل كـلا منهم إلا عن خطئه الشخصي.

2- المسؤولية الجنائية

تعتبر المسؤولية الجنائية حساسة جدا نظرا لتنوع المخالفات في قـانون الـشركات وتظهـر المسؤولية الجنائية إذا ما قام المراجع بأعمال تؤدي إلى الضرر بالمجتمع ومن هذه الجـرائم ذات المـسؤولية الجنائية ما يلي :[1]

أ- تعمد المراجع إثبات بيانات كاذبة تؤدي إلى تظليل جمهور المكتتبين في حسابات وقوائم الشركة.

ب- وضع تقرير كاذب حول المؤسسة التي يراجع حساباتها يؤدي إلى تظليل المـساهمين والأضـرار بأموال المؤسسة التي هي جزء من أموال المجتمع.

[1]- J Mailler, Initiation Au Contrôle Comptable, [Edition Economie et humanisme 1973], P 101

ج- مساعدة المؤسسة على التهرب من الضرائب بالتقليل من الأرباح أو مساعدتها على التـهرب مـن الضرائب الأخرى التي يؤدي إلى ضياع حق من حقوق الدولة.

د- عدم أخطار وكيل الجمهورية بما يكشفه من وقائع مجرمة.

3- المسؤولية التأديبيـــة

يعتبر المصف الوطني للخبراء المحاسبة ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الجهة الوحيـدة التي يكون مندوب الحسابات مسؤولا أمامها مسؤولية تأديبية وهذا ما تنص عليه المادة رقم 53من القانون 91-08 المؤرخ ب1991/04/27 وذلك في حالة أخلاله بالتزاماته المهنية واجباته أو تأتي فعلا ماسا بكرامة المهنـة وعادة تكون الجزاءات لفت النظر الإنذار التوبيخ الإيقاف عن العمل مدة وإسقاط العضوية

ويعد أن الأمور المخلة لشرف المهنة هي :

- أن لا يشهد المراجع في تقريره بأنه مندوب حسابات
- أن يسمح لعضو آخر باستخدام اسمه في مطبوعاته
- أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على تحديد أتعاب الزملاء
- أن يقوم العضو بأعمال تتعارض مع وظيفته كمندوب حسابات
- أن يقدم المراجع خدماته فقط لمن يطلبها
- أن يضع اسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يقم هو بمراجعتها.

خلاصة الفصل :

ǫȂȁ ا راجعة عملية فحص انتقادƁ الموعة من ا علومات ŏ ـدف التحقـق مـن سـلامة القوائم ا الية وǼƅŎ وفقا عاي وقواعد ȁǄ مبادÙ ا اسبة ا تعـارف عليهـا ويترتـÆ عـن ǼƅŎ ـ إبداء رأƁ مع Ȑرورǫ إيصال هƦǃ الرأƁ إƅ مـستخدمي ا علومـات هـƦǄ العمليـة تـتم بواسـطة شخص ذǋ متخصص ايد ت ǎ قيمة مضافة مـن خـلال عملـه تتمȂـل مـساعدǫ مـستخدمي ا علومات علي اƧƢǀ القـرارات وا راجعـة نوعـان داخليـة وخارجيـة تتحـدد الأوƅ ا يكـل التنظيمي للمؤسسة ويكون ا سؤول عنها خاȐ ـعا لأعلـى سـلطة ا ؤسـسة ويـشترط فيـه أن يكون علي قدر ƃǄ من الدراية ال الإدارǫ والقانون أما ا راجـع ا ـارجي فهـو مـن خـارǅ ا ؤسسة يعمل بأسلوب الوƃالة شريطة أن تتوفر فيه بعȐ ا صائص Ǆددها القانون التجارƁ.

الفصـل الثانـي

مـنـهـ ـة المـر ـة

مقـدمة الفـصـل :

ا راجعة عمل منهجي منظم ƚضع لقواعد مقبولة قبولا عاما علي ا راجع أن يلتزم ŏا مستعملا ا قابل ا ŏل ا قوة الا يكفلها القانون حƓ يتسا له ع اŏ فدر كن من الأدلة وا اه الا كنه من إصدار رأƁ يكون فيه احتمال السهو أو ا ط ئيل جدا .

إن أمر ديد خطوات العمل اللا مة للحصول علي الأدلة متروŏ لأحكام الشخصية للمراجع وانه هو صاحƆ القرار تطبيق الإجراءات الا تتلاءم مع طبيعة نشاط ا ؤسسة و حدود ما تسمƓ به معاي ا راجعة ا تعارف عليها.

قبل أن يستعرض ا راجع الأهداف الواجƆ قيقها وا طوات الا ستتبع عملية الفحص ولتحقيق هƋƋ الأهداف يتع عليه أن يدرâ ويقيم نظام الرقابة الداخلية ا طبق ا ؤسسة ودلŌ للوقوف علي أهم نقاط الضعف والقوƔ النظام وان يتأŏد من متانة وناجعية هƋا النظام حƓ يتسا له طيط خدماته و ديد الاستراتيجية الا تتناسƆ مع ŏل حساب أو ƭموعة من ا سابات و ديد حجم العينة ا ناسƆ للفحص .

إن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يكون ذو فائدƔ إلا إƋا يبدأ ا راجع مهامه بعملية التعرف علي ا ؤسسة و يطها حيث تعت أهم مراحل عملية ا راجعة وسوف نتناول منهجية ا راجعة أربعة مباحث نتعرض ا بحث الأول إƂ مرحلة التعرف علي ا ؤسسة و يطها ا بحث الثا نتعرض رحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ا بحث الثالث سوف نتناول فحص ا سابات أما ا بحث الرابع فنتناول إعداد التقرير.

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة

المؤسسة نظام مفتوح تتمتع بالشخصية المعنوية والقانونية تتكون من عناصر مادية وبشرية تتفاعل فيما بينها لانتاج سلع وخدمات قادرة علي إشباع الحاجات فهي تسعي إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وثقافية .والمؤسسة تؤثر في المحيط من خلال منتجاتها ويؤثر فيها عن طريق المخاطر والتحديات التي يصنعها

المطلب الأول : المعرفة التامة بالمؤسسة

أولا : دراسة محيط المؤسسة

لا يمكن للمراجع في جميع الأحوال أن يباشر مهامه بطريقة صحيحة إلا إذا تمكن من الفهم الجيد للمؤسسة المراد مراجعتها وتعتبر المعرفة التامة للمؤسسة من المراحل الضرورية بالنسبة للمراجع لانه يمكن محيطها فهي تسمح له بادراك الأمور التالية :

1- فهم عناصر المحيط التي تؤثر على المعلومات المالية .

2- تحديد الآثار المالية المترتبة عن القرارات التي تتخذها الإدارة

3- فهم كيفية تكوين رقم الأعمال والنتيجة

4- تحديد العمليات غير العادية

5- الإدراك الجيد لخصوصيات المؤسسة محل المراجعة ومطابقتها للفحوص التي أجراها المراجع.

وحتى يتمكن المراجع من الفهم الجيد للمؤسسة و محيطها يجب ألا خذ بعين الاعتبار العوامل التالية :

1- العوامل الخارجية

2- العوامل الداخلية

3- السياسة العامة للمؤسسة

1- العوامل الخارجية :

هذه العوامل تتصف بشكل عام بأنها عوامل لا يمكن السيطرة عليها او يصعب السيطرة عليها من قبل إدارة المؤسسة وهذه العوامل هي :

- المحيط الاقتصادي الدولي الوطني والجهوي

- خصوصيات الصناعة المدروسة
- حالة السوق، العملاء، الخصوصيات القانونية، الضريبية، شروط العرض والطلب، مدى حياة المنتوج.
- مكانة المؤسسة في المحيط
- مشاكل التموين التي قد تؤدي إلى حدوث اضطرابات في العملية الإنتاجية
- وضعية المؤسسة مقارنة بالمؤسسات المنافسة

ومن أجل الحصول على هذه المعلومات وتبيينها يلجأ مراجع الحسابات في أغلب الأحيان إلى الصحافة المتخصصة ووثائق بعض المنظمات المهنية

2- العوامل الداخلية :

هذه العوامل تتصف بشكل عام بأنه يمكن السيطرة عليها حيث يمكن للمؤسسة التحكم بأنشطتها الداخلية وهذه العوامل تتمثل في :

- طاقة الإنتاج
- التموقع
- الاتفاقيات النقابية
- إمكانية التمويل

3- السياسة العامة للمؤسسة :

إن قرارات وأعمال الإدارة تترجم في شكل عمليات وموارد في المؤسسة معبر عنها بصورة نقدية في الحسابات وهذه القرارات في بعض الأحيان قد لا تتفق مع السياسة المرسومة وعلى المراجع أن يحصل على أكبر قدر ممكن من المعلومات والإيضاحات عن سياسة المؤسسة في المجالات التالية[1] :

- التسويق
- الإنتاج
- البحوث
- الاستثمارات
- التمويل

على المراجع أن يكون علاقات مبنية علي الثقة والاحترام المتبادل مع عمال الإدارة الفاعلون في المؤسسة حتى يتمكن من الحصول على المعلومات المتعلقة بكل القرارات الإدارية ذات الصلة بالسياسة العامة للمؤسسة في الوقت المناسب.

[1] - د. منصور حامد محمود و د. محمد أوالعلا الطعان ، مرجع سابق ، ص 147

ثانيا : العوامل المحيطة

المؤسسة لا تنشط في فراغ بل هي تتعامل مع شبكة من المتعاملين وعليها التأقلم عملية التعامل معها فهي ليست معزولة عن الواقع وتتأثر بعدة عوامل أهمها[1] :

1- العوامل الجغرافية :

الموقع الذي تختاره المؤسسة عند الإنشاء يعتبر من الأمور الأساسية حيث يلعب دورا كبيرا من حيث المكان هل هي منطقة تطل على البحر أم أنها منطقة محرومة

2- العامل الديموغرافي :

الإنسان هو العنصر الأساسي النشاط الاقتصادي فهو المنتج والمبدع والمفكر وذلك حسب السن وحسب المستوى الثقافي والمؤسسة تحتاج إلى العنصر البشري الذي يتميز بكل هذه الصفات

3- العامل السياسي والقانوني :

يلعب الجو السياسي دورا هاما توجيه المؤسسة ففي النظام الرأسمالي فان المسير يتحمل المخاطر قراراته الإدارية والتي قد يكون لها التأثير السيئ على القوائم المالية إذا ما كانت خاطئة أما النظام الاشتراكي فان مسؤولية الإدارة محدودة إن لم تكن معدومة ما دامت المؤسسة خاضعة لقرارات فوقية للقيام بنشاطها. وتتأثر المؤسسة أيضا بالقوانين وتشريعات العمل والنقابات والقوانين الجبائية.

4- العامل التقني :

يلعب العامل التقني دورا هاما رفع مردودية المؤسسة والأداء كما يلعب دورا كبيرا تطور العامل البشري بالبحوث ومكننة وسائل العمل بالآلات الحديثة التي توفر المجهود وتقلل من تكاليف الشغل.

ثالثا : تقنيات التعرف على المؤسسة

أثناء مرحلة التعرف على المؤسسة لا يبحث المراجع عن الحصول على أدلة تدعم رأيه وإنما الذي يهمه هو الحصول على أكبر قدر من المعلومات عن المؤسسة وعن محيطها من أجل اكتشاف المخاطر لتوجيه مهامه.

[1] - MICHEL MARCHENAY , La stratégie [OPU 1987], P 73

1- محاور ﻷ ﻷمال المﺔﺔﺔﺔ :

يعتـ ﺍ ﺍﻟﺪ ﻳ مع عمال ﺍ ﺍﻟﻤﺆﺳﺴﺔ مصدر معلومات مفصل لدى ﺍ ﺍﻟﻤﺮﺍﺟﻊ ويتم مع عمال الإدار ﻭ ﻭ تلف ﺍ ﺍﻟﻤﺴﺆﻭﻝ عن ﺍ ﺍﻟﻤﺼﺎ والإدارات وقد يـ ﺍﻟﻤﺮﺍﺟﻊ إ مستويات عمالية أد وهـ مع ﺃ قدر كن ﺍ ﺍﻟﻤﻌﻠﻮﻣﺎﺕ تمكنه من الفهم ﺍ ﻴﺪ والدقيق لكل أنشطة ونظم ﺍ ﺍﻟﻤﺆﺳﺴﺔ. ولكي يكون ﺍ ﺍﻟﻮﺍﺭ مفيدا هناﻙ سبع قواعد ﺃﺳﺎﺳﻴﺔ التقيد ﺎ هي :

أ- إحترام ﺍ ﺍﻟﻬﺮﻡ السلمي أنه قبل ﺍ ﺍﻟﻮﺍﺭ مع أ عامل ﺃﺧﺬ الإﺫﻥ من مسؤوله الأعلى.

ب- أن تكون الشفافية الكاملة أثناء ﺍ ﺍﻟﻮﺍﺭ وان لا يفهم على أنه ﺍ ﺍﻟﺘﺤﻘﻴﻖ.

ج- أن يشمل ﺍ ﺍﻟﻮﺍﺭ نقاط الضعف وا ﺍﻟﻤﺸﺎﻛﻞ الﺘﻲ تعا منها ﺍ ﺍﻟﻤﺆﺳﺴﺔ وان يبتعد عن ﺍ ﺍﻟﻨﻘﺪ.

د- نتائج ﺍ ﺍﻟﻮﺍﺭ لا يتم تبليغها إ ﺍ ﺍﻟﻤﺴﺆﻭﻝ إلا بعد موافقة الشخص الذي ﺗﻢ محاورته

ﻫ- أن يكون ﺍ ﺍﻟﻤﺮﺍﺟﻊ موﺿﻮﻋﻴﺎ أثناء إجرائه ﺍ ﺍﻟﻮﺍﺭ

و- أن يكون ﺍ ﺍﻟﻤﺮﺍﺟﻊ هو ﺍ ﺍﻟﻤﺴﺘﻤﻊ لا ﺍ ﺍﻟﻤﺘﻜﻠﻢ أثناء ﺍ ﺍﻟﻮﺍﺭ

ﺯ- أن يعتـ ﺍ ﺍﻟﻤﺮﺍﺟﻊ ﺍ ﺍﻟﻤﺤﺎﻭﺭ متساو معه فيما يتعلق بقياد ﺍ ﺍﻟﻮﺍﺭ

2- الوثاﺋﻖ الداخلية والخارﺟﻴﺔ :

ﺗﺸﻤﻞ الوثائق الداخلية وا ﺍﻟﺨﺎﺭﺟﻴﺔ كل الوثائق الﺘﻲ تتوفر عليها ﺍ ﺍﻟﻤﺆﺳﺴﺔ سواء كانت منشور أو ﻏﻴﺮ منشور ومن أمثلة ﺫﻟﻚ :

- القوا
- دليل الإجراءات
- ﺍ ﻣﺤﺎﺿﺮ اجتماعات ﺍ ﺍﻟﻤﻌﻴﺎﺕ العمومية
- العقود
- تقارير ﺍ ﺍﻟﻤﺮﺍﺟﻊ
- الاتفاقيات ﺍ ﺍﻟﺠﻤﺎﻋﻴﺔ
- ﺍ ﺍﻟﻤﻨﺸﻮﺭﺍﺕ الداخلية (ﻣﺠﻠﺔ ﺍ ﺍﻟﻤﺆﺳﺴﺔ)

3- ﺯﻳﺎﺭﺓ المحلات :

تعتـ ﺍﻟﺰﻳﺎﺭ ﺍ ﺍﻟﻤﺤﻼﺕ أحد مصادر ﺍ ﺍﻟﻤﻌﻠﻮﻣﺎﺕ ﺍ ﺍﻟﺤﻘﻴﻘﻴﺔ الﺘﻲ تسمح للمراجع التعرف على حقيقة النظم وجود ﺍ ﺍﻟﻤﺼﺎ وتمكنه من الإدراك ﺍ ﻴﺪ للمؤسسة وعمليا أكثر من ﺍ ﺍﻟﻤﻌﻠﻮﻣﺎﺕ الشفوية أو ﺍ ﺍﻟﻤﻜﺘﻮﺑﺔ على الوثائق فمثلا عندما يقوم ﺍ ﺍﻟﻤﺮﺍﺟﻊ بزيار ﺍ ﺍﻟﻤﺼﻨﻊ بإمكانه أن يطلع علي مشاكل تتعلق بطاقة التخزين أو با ﺍﻟﻤﻮﺭﺩ

المطلب الثاني : التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

تتطلب هذه المرحلة أن يتعرف المراجع ويفهم التنظيم العام للمؤسسة في مجال إدخال المعلومات التسجيل ورقابة المعطيات المالية من اجل تحديد :

- الميكانيزمات العامة التي تساعد على تقوية جودة الرقابة
- عقلية العامل اتجاه عملية الرقابة

أولا : الميكانيزمات العامة :

هي عناصر التنظيم العام للمؤسسة والتي تساهم في ضمان حسن سير الرقابة على مستوى العمليات اليومية ونذكر منها ما يلي[1] :

- المخطط التنظيمي للمؤسسة
- الفصل بين الوظائف
- دليل الإجراءات المحاسبية والإدارية
- المخطط المحاسبي
- رقابة الموازنة
- مصلحة المراجعة الداخلية الفعالة
- الوثائق الواضحة والقابلة للرقابة
- اختيار العمال الأكفاء

المؤسسات التي يكون فيها معالجة المعطيات إلكترونيا فان هذه الميكانيزمات تخص النواحي التالية :

- تنظيم وإدارة مصلحة الأعلام الآلي تحديد المسؤوليات , تقسيم المهام , الدخول إلى غرفة الأعلام الآلي
- إجراءات المعالجة وتتمثل في البرامج الرئيسية والمساعدة وكل الوثائق المتعلقة بالمهمة , الدخول إلى الآلة , الرقابة على الملحقات ,مدى كفاءة الحماية عند الدخول إلى الملفات و البرامج
- تطوير صيانة الأنظمة .

ثانيا : تقييم العقلية الرقابية

إن إدارة الموارد البشرية في مؤسسة ما قد تكون خطوة واسعة في مجال الرقابة لما يساعد علي التعبئة الكافية للعامل التي ترفع من درجة تقبلهم لظاهرة الرقابة , وهذا المفهوم الشخصي قد يسمى

---

[1]- Guide d’audit et CAC SNC , P 124 , P 125

للمراجع معرفة الاƟǚƁ الƫƁ ستؤول إليه إجراءات الرقابة ا راد تطبيقها فكلما ǚƃانت التعبئة قليلة ǚƃلما ǚƃان ا راجع حǚƫرا .

ومن أجل تقييم نوعية التعبئة ƟƁǚ عملية الرقابة على ا راجع اختبار العناصر التالية[1] :

- الفلسفة العامة للمؤسسة إجراءات مكتوبة شفوية , التصرف ƟƁǚ إدارƣ الضرائƸ وǚƃل هيئات الرقابة .
- ردود فعل الإدارƣ ومدƁ تقبلها لملاحظات ا راجع الداخلي وا ارجي
- ا قارنة ب ما هو فعلي وما هو متوقع , وǚƃيفية التعامل مع الفرو قات وهل يتم حديد ا سؤولية عن الفرو قات .
- الضغوطات ا سلطة على العمال من طرف الإدارƣ .ƔƑ يتفادى ا راجع ردود الأفعال السلبية الƫ تؤثر علي نتائج عملهƉ عليه أن يبحƟ عن العناصر البسيكولوجية الƫ تدفع بالعمال إƂ احترام القواعد الداخلية

ثالثا : ƓƤƿƸƨ النƿƿƯ! المحاƨƠبي

قبل أن ينتهي ا راجع من إعداد طط العمل عليه أن يتفهم النظام ا اƑƪ والƟƁǚ له تأث على ƕمل العمليات على ا راجع أن Ƣ ما يلي :

1- مفهوم النظام : عليه أن يتأǚƃد من أن النظام إلكتروƆ أم يدوƁ وهل هو مرǚƃزƁ أو ƛ مرǚƃزƁ وهل هو ملكا للمؤسسة أم انه من عند الغ

2- مكانة النظام ا اƑƪ بالنسبة لنظام ا علومات داخل ا ؤسسة :وهنا ƸƔ التعرف علي ا صادر ا ختلفة الƫ تغدƁ النظام ا اƑƪ با علومات وما هي ا سؤوليات ƿات الطابع ا اƑƪ الƫ يتم تفويضها

3- ا عطيات ا نتجة واستعمالاƹا سواء ǚƃانت الإحصائية أو شكل تقارير مراجعة داخلية

إƮافة إƂ التقييم الأوƂ يط ا ؤسسة والƫ Ƹ إعدادها خلال مرحلة التعرف على ا همة بأǚƃملها , ƸƔ على ǚƃل أعضاء الفريق أن ينبهو رئيسهم على ǚƃل التغ ات والأحداƟ الƫ قد تؤثر على الدراسة الأولية ƔƑ يتم تصحيحها الوقت ا ناسƸ .

المطلب الثالث : ƨحƬƿد المƿƿƿƿƉات الحƨƠƨة

الƫالات ا ساسة لعملية ا راجعة Ƣكن تقسيمها إƂ ثلاƟ أصناف[2]

1- ا خاطر العامة ا رتبطة با ؤسسة ا سماƣ الƫالات ا ساسة

[1] - GILLE CHEVALIER , Principe de vérification [université Laval 1973], P 35
[2] - Revu technique Audit info, Opcit , P 37 , 38

2- ا ساباب ا ساسة

3- الرقابة ا اصة

أولاً : المخاطر العامة

ا ؤسسة تعمل بيئة اقتصادية أو قطاع نشاط يؤثران على عملياتها وقد تكون مواطن اطر تؤثر على مجمل نشاط ا ؤسسة ومثال ذلك :

- قطاع نشاط حالة نمو قد تتحمل مشاكل مرتبطة باستمرار الاستغلال

- مؤسسة خدمات تكون بمنأى عن مشاكل تقو ا خزون مقارنة بمؤسسة إنتاجية .

أي مؤسسة تعمل نفس البيئة الاقتصادية ا خصائص متميزة والتي قد تكون هي أساس ا خاطر وان مواطن ا خاطر تكون مرتبطة بما يلي :

1- التنظيم العام وبنية المؤسسة :

ا ؤسسة التي تمارس نشاطها مساحة جغرافية واسعة و ا فروع تلفة يصعب مراقبتها عن تلك التي يكون نشاطها مركزيا أو ا ؤسسة التي تتوفر على طط تنظيم واضح وبسيط تسهل مراجعتها عن تلك التي يفعل فيها كل واحد ما يشاء.

2- السياسة العامة :

أ- السياسة ا الية : ا ؤسسة التي يتم تمويلها على ا كشوف تكون أكثر عرضة خاطر التوقف عن الدفع أكثر من تلك التي تمول نفسها من مواردها ا اصة.

ب- السياسة التجارية : منتوج سريع الدوران قد يسبب اطر اختفاء ا نتوج من السوق بسبب نفاد ا خزون وقد يؤدي ذلك إلى حدوث ا ضطرابات الأسعار نتيجة عجز ا ؤسسة على مواجهة الطلب ا تنامي.

ج- السياسة الاجتماعية : ا ؤسسة التي تتبع سياسة عادلة وموحدة إدارة ا وارد البشرية تكون اقل تعرضا شاكل وتصرفات غير صحيحة تصدر من بعض العامل نتيجة إحساسهم بالتهميش هذه التصرفات حالة تكرارها تسبب مشاكل قد تؤثر علي استمرار النشاط.

3- النمو والتطور : إن توقع النمو السريع ؤسسة معينة يتطلب بالضرورة توفر وسائل هائلة وطموحة واجهة هذا التطور على ا راجع أن يكون حذرا اتجاه تصرفات الإدارة أما إذا لم تتحقق التوقعات الطموحة فعليه أن يتفهم جيدا الأسباب التي أدت إلى ذلك

4-التنظيم الإدارة والمحاسبي :

أ-وجود إجراءات إدارية و محاسبية محكمة يعطي للمراجع انطباعا مسبقا عن متانة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية

ب-وجود نظام رقابة الموازنة أداة مفيدة في التخطيط للمستقبل فهي أداة للرقابة بالأهداف وتعتبر مصدر معلومات مهم يمكن للمراجع الاعتماد عليه.

ج-وجود مصلحة المراجعة الداخلية يسهل علي المراجع الخارجي عملية الحكم علي نظام الرقابة الداخلية

5- مخاطر مرتبطة بطبيعة وحجم المعاملات :

القوائم المالية هي المنتج النهائي لسلسلة من المعالجة المعطيات والمعلومات المتعلقة بالعمليات المنجزة من المؤسسة خلال فترة زمنية معينة .هذه المعطيات تنقسم إلى معطيات متكررة ومعطيات غير متكررة وأحكام.

المعطيات المتكررة هي التي تتم معالجتها دوريا مثل المشتريات والمبيعات .المعطيات غير المتكررة هي مكملة للمعطيات المتكررة وتتم معالجتها في فترات متساوية من الزمن مثل الجرد المادي للمخزون وعمليات آخر الدورة أما العمليات الاستثنائية فهي ناتجة عن عمليات وقرارات خارجة عن المجال الاستغلال العادي ومثال ذلك إعادة تقييم الاستثمارات زيادة رأس المال الدمج فكلما كانت المخاطر المرتبطة هذه العمليات كبيرة كلما كان اثر الأخطاء علي الحسابات كبير وعلي هذا فانه يتعين علي مراجع الحسابات توخي الحيطة والحذر أثناء مراجعته لكل هذه العمليات لان مثل هذه الأخطاء عند وقوعها يصعب تصحيحها.

6-مخاطر مرتبطة بمفهوم وتشغيل النظام

يجب تصميم نظم المعالجة والإدخال الخاصة بالمعطيات المتكررة بطريقة تسمح بتجنب الأخطاء وهناك عوامل تزيد من مخاطر سوء تشغيل النظم أهمها

أ- النظام المعقد كلما كان النظام معقدا كلما كبر حجم المخاطر

ب- عدم كفاية تكوين ومراقبة أعوان التنفيذ

ج- الحركة الكبيرة للعمالة تكون سببا رئيسيا في النقص في

على المراجع أن يكون حذرا اتجاه هذه العوامل وان يحصرها حتى يتمكن من توجيه خدماته بصورة تمكنه من التقليل من المخاطر.

ثانيا : الحسابات الحساسة

هي تلك الحسابات التي يحدث من جراء استعمالها أخطاء قد تفوق مستوى المعنوية إما بسبب طبيعتها أو قيمتها الكبيرة جدا. هذه الحسابات هي التي تمثل نسبا معتبرة من القوائم المالية وعلى هذا فان كل العمليات المتعلقة بها تخضع للتحليل من اجل التأكد من انه قد تم تقييمها وتقييدها في الدفاتر بصورة صحيحة.

1-ما معنى مستوى المعنوية [1]

هو ذلك القدر من الحسابات إذا وقع فيها خطا يكون له اثر مباشر على مصداقية وعدالة القوائم المالية. هذا التقييم يقوم به مراجع الحسابات ويعتمد إلى حد كبير على خبرته الشخصية وخصوصيات المؤسسة.

2-كيفية تحديد مستوى المعنوية

هناك عناصر متعددة وهي الأكثر استعمالا في تحديد مستوى المعنوية أهمها

أ- الأموال الخاصة

ب- النتيجة الصافية

ج- رقم الأعمال

إلا انه عند تحديد مستوى المعنوية هناك مجموعة العوامل يجب أخذها في الاعتبار وهي

-وجود التزامات قانونية أو تعاقدية خاصة

-التغيرات الخاصة من سنة لأخرى في النتيجة وبعض حسابات الميزانية

-الأموال الخاصة أو النتائج الضعيفة

ثالثا : الاختبارات الخاصة

هـي اخـتبارات تفرض بقوة القانون وتكون أثناء المراجعة القانونية و يتم فيها معاينة الأمور التالية :

أ-اختبار الاتفاقيات التي أبرمت بين الشركة واحد مؤسسيها

ب-إصدار السندات

ج-إثبات اجر المجلس أعضاء الأعلى أجرا

د-إبلاغ وكيل الجمهورية إذا استدعت الضرورة لذلك

---

[1] - Guide d'audit et de CAC , Opcit , P 137

المطلب الرابع : تنظيم العمل وإعداد وصح المهمة

تتم عملية المراجعة علي مرحلتين .دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم فحص الحسابات إلا أن نتائج العمل تتوقف علي مدى دقة التخطيط السليم والأشراف الدقيق علي المساعدين

أولا : تنظيم عملية المراجعة

بعد أن ينتهي المراجع من مرحلة التعرف علي المؤسسة و محيطها يقوم بتنظيم الأشغال الزمان والمكان مع الأخذ بعين الاعتبار كل الصعوبات التي قد يواجهها أثناء سير الأشغال وقبل البدء عملية المراجعة عليه القيام بما يلي

1- اختيار معاونيه مع الأخذ بعين الاعتبار مستوى الكفاءة المهنية لكل واحد منهم

2- تاريخ ومكان العمل

3- الوقت اللازم لإتمام العملية

ثانيا : إعداد وصح المهمة

المعلومات الأساسية يتم حفظها في ملف دائم ثم تلخص في وثيقة تسمي وصف المهمة ويتم توزيعها علي مجموع الأفراد المشاركة في العملية.وصف المهمة يتم تحضيره مرة واحدة كل سنة من طرف رئيس المهمة قبل بداية أعمال الرقابة وهذا مهما كان حجم المؤسسة [1]

1- محتويات وصف المهمة

يحتوي وصف المهمة علي المعلومات التالية :

أ- تقديم العميل العميل هو المؤسسة الخاضعة لعملية المراجعة ويتم تقديمها بالشكل التالي :

- اسم المؤسسة والشكل القانوني

- تاريخ إنشاء المؤسسة

- المؤسسون

- وصف نشاط المؤسسة وخصوصياته

- مكان وموقع المؤسسة وأرقام التليفون والفاكس

- تاريخ أقفال الميزانية

---

[1] - Bernard Coullasse, Encyclopédie de comptabilité et de contrôle de gestion et d'audit [Economica 2000], P87

ب- المعلومات المحاسبية وتتعلق بالمبادئ والطرق المحاسبية المتبعة فيما يتعلق بالحسابات وطرق إجراء التعديلات المحاسبية

ج- النظام المحاسبي إلكتروني يدوي مركزي لا مركزي

د- ربط الرقابة الداخلية ويتم بواسطة إعداد وصف كامل للنظام

ه- المجالات الحساسة ويتم هذا عن طريق تحديد ما يلي

- وصف المجالات الحساسة والمشاكل المحاسبية التي واجهها المراجعون السابقون

- خصوصيات السنة الخاضعة لعملية المراجعة

- أثار هذه المشاكل علي سير عملية المراجعة و توجيهها

- الحلول المقترحة

و- تدخلات الخبراء عندما تتم الاستعانة بالخبراء علي المراجع ان يبين في هذا الوصف المهمة ودرجة تدخل كل المعلومات الخاصة بالأشخاص الدين سوف يتم التعامل معهم ونوعية الأعمال الموكلة لهم والوقت الذي سوف تستغرقه.

المبحث الثاني : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تتميز المؤسسات الكبيرة باتساع نشاطها وتنوع عملياتها الأمر الذي يجعل عملية تخطيط السياسة في غاية من الصعوبة حيث يصبح من الضروري تقسيم وظائف النشاط إلى مراكز مختلفة لتبسيط عملية التخطيط والتنفيذ ومتابعة السياسات التي تحقق أهداف المؤسسة المرجوة واستخدام الموارد المتاحة أقصى استخدام.

إن نظام الرقابة الداخلية هو السبيل الذي يحقق الرقابة الذاتية على عمليات المؤسسة وأن هذه النظم تتطور حسب تطور نشاط المؤسسة وتعدد عملياتها.

المطلب الأول : الرقابة الداخلية وأهدافها

يقصد بالرقابة الداخلية الأسلوب من التنظيم الإداري والمحاسبي الذي يجعل الأعمال اليومية في مؤسسة ما تتم بشكل يشترك فيه أكثر من شخص واحد في تحقيق كل عملية من العمليات وبحيث يكون عمل كل موظف مكملا لأعمال موظفين آخرين وذلك بغرض منع أو اكتشاف الغش والتزوير.

وعلى هذا فإن المراقبة الداخلية تقتضي توزيع وتقسيم الصلاحيات بين الموظفين وأسلوب تسجيل العمليات على أساس جعل كل جزء من الأعمال مكملا للأعمال الأخرى ومستقلا عنها في نفس الوقت.[1]

ويرى مجمع المحاسبين الأمريكي أن الرقابة الداخلية تعني (الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة المؤسسة بهدف حماية الأصول ومراقبة دقة ومصداقية المعلومات المحاسبية واحترام السياسات)[2]

أن القواعد الأساسية للرقابة الداخلية أن لا يقوم شخص واحد بالقيام بكل المراحل المتعلقة بعملية واحدة من أولها إلى آخرها.

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية في أربعة عناصر رئيسية والتي أصبحت تلقى قبولا عاما كهدف عام لأي نظام للرقابة الداخلية

أولا : حماية أصول المؤسسة

تمثل أصول المؤسسة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية وتتخذ حماية أصول المؤسسة أشكالا مختلفة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من التبديد والضياع والسرقة ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق ما يلي :[3]

1- الوقاية من الأخطاء المتعمدة : قد يرتكب الموظف خطأ متعمدا قصد إخفاء فعل منحرف ويكون هذا الفعل مخطط له بالتواطؤ مع أفراد آخرين داخل المؤسسة ومن أمثلة ذلك :

أ) تعمد عدم إجراء قيد محاسبي معين .

ب) التلاعب والتحريف في السجلات بالشكل الذي يبدو معه عدم وجود تعارض مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ج) إدراج أسماء وهمية في كشف الأجور لتغطية عجز في النقدية أو للاستفادة من هذه الأجور.

2- الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة : أن سبب حدوث هذا النوع من الأخطاء هو الجهل بقواعد المحاسبة الخاصة بالمؤسسة ومن أمثلتها ما يلي :

أ) تسجيل الاستثمارات في حسابات المصاريف الأمر الذي يجعل الأصول تظهر في الميزانية بأقل من قيمتها والنتيجة تنقص الأمر الذي يؤثر على الوضعية الصافية للمؤسسة.

[1] - د. عبد الوهاب خياطة، مرجع سابق ، ص 24

[2]- MOHAMED BOUHADIDA, Dictionnaire Des Finances, Des Affaires Et De Management, [CASBAH Edition 2000], P 73

[3] - د. عبد الفتاح الصحن، د. أحمد أنور، مرجع سابق ، ص 265

ب) أخطاء السهو في التعمد سواء كليا أو جزئيا.

3- الوقاية من الاختلاس والسرقة والغش : يعتبر حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة ومن أمثلة هذه التصرفات مايلي :

أ) الإستلاء على جزء من أموال الشركة دون وجه حق.

ب) اغتصاب أصل من أصول الشركة عن طريق إجراءات مضللة.

ج) تكهين بعض أصول الشركة رغم صلاحيتها بغرض الاستيلاء عليها.

ثانيا : دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها

يترتب على مزاولة الأنشطة المختلفة للمؤسسة مجموعة من العمليات ينتج عنها مبادلة منتوج أو خدمات المؤسسة مع أطراف من خارج المؤسسة ويتم إتمام هذه العمليات من خلال أربعة خطوات هي كالتالي :[1]

1- التصريح بالعمليات : تتضمن هذه الخطوة مجموعة السياسات والقرارات الإدارية الخاصة بإجراءات التبادل التجاري وعمليات التحويل واستخدام الأصول في أغراض محددة وقد يكون القرار خاصا يتعلق بعملية معينة خصم لعميل دون غيره أو يأخذ صفة العمومية يمكن تطبيقه على جميع العمليات المتشابهة كتحديد سعر البيع لأي عميل.

2- تنفيذ العمليات : تتضمن هذه الخطوة كافة الإجراءات والخطوات المتتابعة لإتمام وتنفيذ العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وهنا يجب ربط كل خطوة من الخطوات أو إجراء من الإجراءات بالمسؤول عند تنفيذها حتى تتم محاسبته.

3- التسجيل الدفتري للعمليات : تتضمن هذه الخطوة تسجيل كل العمليات التي تمت ونفذت بالدفاتر والسجلات الخاصة بها والمعدة لكل مجموعة من العمليات حيث يتم تخصيص دفاتر معينة لكل مجموعة متجانسة من العمليات (دفاتر المشتريات، دفاتر المبيعات، دفاتر المخزون) كما يجب مراعاة مبدأ القيد المزدوج أي (لكل دائن مدين).

4- المحاسبة عن نتائج العمليات : تتمثل هذه الخطوة في تحديد نتيجة العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة والتي يتولد عنها مجموعة من البيانات المحاسبية يمكن الاعتماد عليها إما داخل المؤسسة كوسيلة لاتخاذ القرارات وتقيم الأداء أو من خارج المؤسسة وهذا وفقا لحاجة كل طرف على حدا.

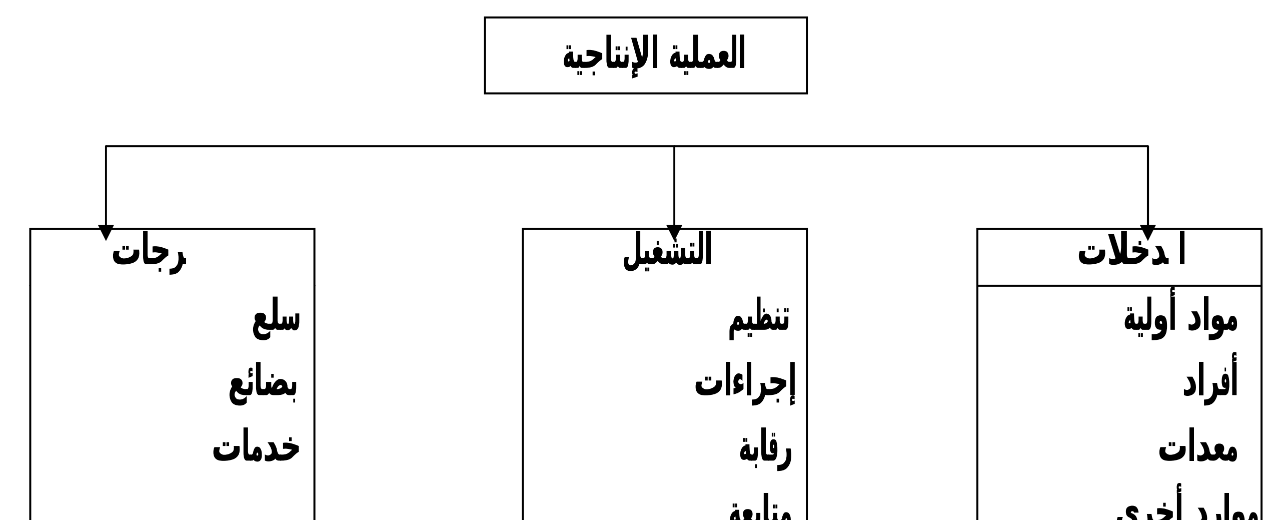
1 - عبد الفتاح محمد الصحن، كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، [دار الجامعة الجديدة 2001] ص 168

ثالثا : الكفاءة الإنتاجية

تعني الكفاءة الإنتاجية التنسيق الكامل بين عناصر المدخلات باعتبارها نادرة نسبيا من جهة وذات تكاليف مرتفعة من جهة أخرى من اجل خلق المخرجات بأقل قدر ممكن من المدخلات.[1]

إن زيادة وتطوير الكفاءة الإنتاجية تعد من الأهداف الرئيسية لإدارة المؤسسة حيث يمكن أن تلعب الرقابة الداخلية دورا هاما في هذا المجال عن طريق متابعة مراحل العملية الإنتاجية ورقابة عناصر الإنتاج ويمكن توضيح مراحل العملية الإنتاجية في الشكل التالي :

الشكل رقم 04 : العناصر الأساسية لسيرورة العملية الإنتاجية



المصدر : أحمد طرطار ، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة ، ص 20.

1- الرقابة الداخلية على المدخلات : تهدف الرقابة الداخلية خلال هذه المرحلة إلى :

أ) التأكد من حسن استخدام موارد المؤسسة وذلك بمقارنة معدلات الأداء الفعلي بالمعدلات المخططة

ب) المحافظة على هذه الموارد وحمايتها من التلف والسرقة

ج) التأكد من مدى كفاءة الأجهزة والمعدات والآلات التي سوف تستخدم في العملية الإنتاجية عن طريق اختبار وتقيم مدى كفاءتها التشغيلية في العملية الإنتاجية .

2- الرقابة الداخلية في مرحلة التشغيل : تهدف الرقابة الداخلية خلال هذه المرحلة إلى :

أ) التحقيق من عدم مخالفة الإجراءات التنظيمية داخل المؤسسة .

ب) التحقق من انتظام العملية بكافه إجراءاتها وخطواتها والكشف عن أي انحراف عن هذه الإجراءات وبيان أسبابها.

---
[1] - أحمد طرطار ، الترشيد الإقتصاد للطاقات الإنتاجية، [ديوان المطبوعات الجامعية 2001] ص 20

ج) متابعة عملية التشغيل ورقابتها أول بأول وتقييم مستوى أداء الأجهزة والمعدات والأفراد وفقا لمعدلات الأداء المخططة والمعيارية.

3- الرقابة الداخلية المخرجات : تهدف الرقابة الداخلية خلال هذه المرحلة إلى :

أ) التحقق من كمية الإنتاج من السلع أو الخدمات ورقابتها.

ب) تقيم معدلات الإنتاج الفعلية , ومقارنتها بالمعدلات المعيارية وتحليل أسباب الانحرافات أن وجدت

ج) تقيم ما تحقق من منافع من العملية الإنتاجية.

رابعا : تشجيع الالتزام بالقوانين والتعليمات الإدارية

تعتمد جميع أنشطة المؤسسة على مجموعة من اللوائح والقوانين التي تحدد المستويات الإدارية المختلفة للمؤسسة وحقوق وواجبات العاملين فيها وكذا السياسات الإدارية المتبعة داخل المؤسسة مثل سياسات الإنتاج والتمويل وسياسات البيع والتسويق وما إلى ذلك وتهدف الرقابة الداخلية في هذا المجال إلى ما يلي :[1]

1) التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات.

2) كشف وبيان أي مخالفات أو انحرافات.

3) بيان أسباب وقوع هذه الانحرافات والمخالفات.

4) وضع التوصيات والاقتراحات اللازمة لعلاج هذه المخالفات وتصحيح هذه الانحرافات.

المطلب الثاني : عناصر الرقابة الداخلية

يتوقف نجاح وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة على مدى توافر مجموعة من المقومات الضرورية والعناصر الهامة لخلق نظام سليم وفعال للرقابة داخل المؤسسة وفيما يلي عرض مختصر لأهم هذه العناصر:

أولا : خريطة تنظيمية

تتحقق الرقابة الداخلية بوجهيها (الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية) بوجود هيكل تنظيمي داخل المؤسسة، ويتم ذلك من خلال خريطة تنظيمية متكاملة يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية :[2]

---

[1] د. عبد الفتاح محمد الصحن، كامل، مرجع سابق ، ص 177

[2] - د. فريد النجار، إدارة الأعمال الإقتصادية والعالمية، [مؤسسة شباب الجامعة 1988] ،ص 339

1- البساطة : يعني أن تكون الخريطة غير معقدة وبسيطة يفهم من خلالها كافة المستويات الإدارية المختلفة راسيا وأفقيا.

2- الوضوح : يعني أن تكون الخريطة سهلة الفهم بالنسبة لجميع الأفراد والعاملين في المؤسسة حتى يتسنى لكل فرد أن يكون على علم بما له من سلطات وما عليه من مسؤوليات مما ييسر عملية الرقابة وتحقق الأهداف العامة للمؤسسة .

3- دليل العمل : تتوقف سلامة بيانات القوائم المالية بدرجة كبيرة على فهم الإجراءات الخاصة بأوجه النشاط المختلفة ولتحقيق هذا الهدف تقوم كثير من المؤسسات بإعداد دليل للإجراءات يوضح الدورة المستندية وتحدد طرق وخطوات تقسيم العمل والتسجيل والتبويب في السجلات المختلفة .

4- المرونة : يعني أن تكون الخريطة التنظيمية قابلة للتغيير والتعديل في ظروف غير عادية خلال حياة المؤسسة دون أن يؤثر هذا التعديل على الهيكل العام للتنظيم ,أو الإخلال بالتنظيم القائم ومن الظروف التي يترتب عليها إجراء تعديلات معينة في الخريطة التنظيمية مثلا (حدوث توسعات في أنشطة المؤسسة, أو خلق وظائف جديدة).

5- الملاءمة : تعني أن تكون الخريطة متفقة وملائمة لكل من الشكل القانوني للمؤسسة ,والقطاع التابعة له فقد تكون مؤسسة فردية كشركة حكومية كشركة أشخاص أو شركة أموال كما يجب أن تتلاءم أيضا مع طبيعة النشاط وحجم المؤسسة .

6- التكلفة : هنا يجب مقارنة الفوائد التي تعود على المؤسسة من تصميم الخريطة التنظيمية مع تكاليف إعدادها ومن الطبيعي أن تكون الفوائد أعلى من التكاليف ولتحقيق هذا يجب عند إعداد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مراعاة ما يلي:

- أن يكون الهيكل التنظيمي واقعيا وغير مبالغ فيه
- أن يراعي الإمكانيات المادية للمؤسسة
- أن يراعي الإمكانيات البشرية العاملة في المؤسسة

ثانيا : العناصر البشرية الملائمة : إن أي نظام مهما كانت درجة تكامل عناصره ودقة إجراءاته لن يكون أفضل من الأشخاص القائمين عليه فالعنصر البشري هو أساس نجاح أي نظام رقابي لأن الأفراد في مختلف المستويات الإدارية مسؤولون مسؤولية كاملة عن تنفيذ أسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

إن قدرة ونزاهة العاملين يمكن أن تزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية إلا أن الاستفادة منها عن طريق الاهتمام بالجوانب الإنسانية عند تنظيم العمل وتحديد علاقة الإدارة بهم بالإضافة إلى وجود نظام عادل للحوافز والترقيات ووجود نظام للتدريب المستمر من شأنه أن يرفع كفاءة العاملين ويزيد من كفايتهم الإنتاجية كما ونوعا ويخلق فيهم إحساسا بالتعاون فيما بينهم لتحقيق أهداف المؤسسة.[1]

ثالثا : سجلات ومستندات متكاملة

النظام المحاسبي هو مصدر المعلومات التي يهمهم أمر المؤسسة ولكي يحقق النظام المحاسبي دوره الفعال في الرقابة الداخلية يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية :

1- **البساطة :** يجب أن يتضمن سجلات أو دفاتر تحقق أهدافا محددة وأن يراعى في تصميم المستندات ما يلي :

- عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط المختلفة بأقل تكلفة ممكنة وبأكبر قدر من الكفاية
- توضيح خطوات سير المستندات وتحديد البيانات المطلوبة من المستويات الوظيفية التي تمر عليها.
- الأخذ بمبدأ الترقيم المسبق
- إعداد المستند في وقت وقوع العمليات.

2- **توفر الأفراد المتخصصين :** يجب أن يكون القائمين على العمل المحاسبي في المؤسسة على درجة عالية من الكفاءة والإلمام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها ولزيادة كفاءة العاملين في الإدارة المالية يجب أن يتم تدريبهم تدريبا صحيحا وينبغي أن يكون من بينهم قيادة قادرة على الإشراف والمتابعة وضمان انتظام العمل. كما يجب توفر قنوات الاتصال اللازمة بين هؤلاء الأفراد والعاملين في المستويات الإدارية العليا وباقي الموظفين الذين يستخدمون البيانات المالية.[2]

3- **خدمات متطلبات الرقابة والمراجعة :** يتعين أن يصمم النظام المحاسبي وينفذ بطريقة تيسر خدمة متطلبات الرقابة والمراجعة وذلك بتوفير البيانات المناسبة بالقدر المناسب وفي الوقت المناسب.

4- **توفير نتائج الأعمال والأنشطة :** يتعين أن تعد الحسابات والقوائم المالية بشكل يوضح النتائج المالية والاقتصادية للأعمال والأنشطة التي يتم إنجازها توضيحا كاملا حتى يمكن قياس الإيرادات

1- COOPERS ET HYBRAND, La Nouvelle De Contrôle Interne [IFACI 2000] P 173

2- BENOIT PIGE, Audit Et Contrôle Interne [LES ESSENTIELLES DE GESTION 1997], P133

والتعرف على التكاليف ويتطلب ذلك أن تصمم الحسابات بطريقة توفر الأساس اللازم لتنظيم وفي الأساس و تحليل النتائج عن طريق إعداد التقارير المالية المختلفة والقوائم والحسابات الختامية (1)

5- وضع دليل محاسبي موحد: يمكن أن يستعمل الدليل الموحد كمرشد للعاملين في المجال المالي من ناحية وفي مجال الرقابة الداخلية من ناحية أخرى كما يوفر هذا الدليل الأساس للمراجعة والتقييم الدوري للعمليات المحاسبية ويجب أن يتضمن هذا الدليل العناصر التالية: [1]

- الإجراءات التنظيمية للإدارة المالية بكافة عناصرها.
- طريقة إعداد المدونات والحسابات والسجلات.
- طريقة إعداد التقارير وعملية التقييم النهائية للنتائج.
- مفاهيم و أسس الرقابة الداخلية لعناصر الأصول والخصوم.

6- استخدام التشغيل الآلي المحاسبي: إن استخدام الأجهزة الإلكترونية الحديثة في تنفيذ العمليات المحاسبية تساعد على ما يلي:

- تسهيل عملية إعداد البيانات المحاسبية وإنتاج المعلومات بدقة و في الوقت المناسب
- تأدية الأعمال بطريقة أكثر كفاءة وبدقة عالية وسرعة فائقة
- زيادة فاعلية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها

رابعا: أدوات رقابة محاسبية

لنجاح نظام الرقابة الداخلية هناك أدوات وأساليب رقابة يجب توفرها هذه الأدوات تتمثل في الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية.

1- الضبط الداخلي: يمثل الضبط الداخلي مجموعة الإجراءات والترتيبات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع واكتشاف الأخطاء والانحرافات والغش من ناحية والتطوير المستمر في أداء العمل من ناحية أخرى وهذه الترتيبات يطلق عليها قواعد الضبط الداخلي وتتمثل فيما يلي: [2]

أ) - التحكم في الأصول: حيث يتم وضع مجموعة من الإجراءات الخاصة بالتأمين على الأصول التي لها طبيعة خاصة تعرضها للتلف أو السرقة أو الاختلاس أو الضياع ومثال ذلك ما يلي:

- التأمين على النقدية بالخزينة ضد السرقة والاختلاس
- التأمين على البضاعة بالمخازن ضد السرقة والتلف والحريق
- التأمين على الأجهزة والمعدات ذات الطبيعة الخاصة كالحاسبات الآلية ضد التلف والسرقة

1 - عبد الفتاح محمد الصحن، كامل، مرجع سابق، ص 200

2 - د. أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، [دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع مصر 1996] ص 206

ب) أسلوب الرقابة الحدية والمزدوجة: تتمثل الرقابة الحدية في وضع حدود لتدرج السلطة في التصريح بعملية معينة وتزداد هذه السلطة مع الصعود من المستويات الإدارية الدنيا إلى المستويات الإدارية الأعلى أما الرقابة المزدوجة فتعتمد على إشراك أكثر من شخص لإتمام عملية معينة.

ج) أسلوب التفتيش: لكي يحقق نظام التفتيش فوائده يجب أن يكون مفاجئا وفي هذا النظام ينشأ دور بعض المؤسسات لضمان حسن سير العمل وعدم مخالفة الأنظمة والإجراءات والالتزام بقواعد الرقابة الداخلية المعمول بها.

د) أسلوب مراقبة البريد: يتم تنفيذ هذا النظام عن طريق وضع إجراءات سليمة ومنظمة لكل من البريد الوارد والصادر على السواء وتؤدي هذه العملية إلى:

- تنظيم عملية استلام البريد الوارد.
- تنظيم عملية توزيعه على الأقسام والإدارات المختصة.
- تنظيم عملية تسجيل الوارد والصادر في السجلات والدفاتر الخاصة.
- تنظيم عملية حفظ المرسلات بعد استكمال دورتها داخل الأقسام والإدارات وحفظ صور المرسلات الصادرة حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.

هـ) تحديد الاختصاصات: تتم عن طريق تقسيم العملية إلى عدد من الخطوات الجزئية يقوم بتنفيذها عدد من الموظفين وهذا يعني إخضاع عمل كل موظف لرقابة موظف آخر مما يساعد على التقليل من حدوث الأخطاء.

و) وضع الإجراءات: هذه الإجراءات تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة ويشترط لنجاح هذه الإجراءات في مجال الرقابة توافر النواحي التالية:

- إدراك وفهم العاملين لهذه الإجراءات
- أن تكون قابلة للتغيير مع تغير الظروف.
- مراجعة مدى فاعليتها وفائدتها بشكل دوري.
- تقييم مدى فاعليتها في مجال تحقيق الرقابة الداخلية بصفة مستمرة.

ز) تغيير وتبديل الاختصاصات: يتم هذا بشكل دوري بين العاملين داخل المؤسسة بصورة لا تتعارض مع مصلحة العمل أو تعوقه وتساعد هذه العملية على كشف الأخطاء وبالتالي مساءلة العامل السابق.

ط) التƨƨƨل الدورƴ للإجراءات : ويتم ǀǆǅ من خلال المستندات المؤيدƧ لحدوƭ هذه العمليـات الدفاتر والسجلات المخصصة لǀǅ ويتم تسجيل المستند في الدفاتر بشكل فورƹ دون تأخر وǀǆǅ بعد التأكد من صحة وسلامة بياناته.

ي) الرƥبط الحƨابي للدƨتر : ويتم ǀǆǅ من خلال استخدام أساليƤ معينة مƛل :

- مطابقة الحسابات الفردية مع الإجمالي (إجمالي العملاء إجمالي الموردين)

- المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل قسم بحيƭ لا يتولى أƹ موظف مراجعة الأعمال التي يؤديها

- التفتيش المفاجƑ على أعمال الموظفين تجعل إمكانية حدوƭ الأخطاء قليلة جدا وǀǆǅ لشعور الموظـف بإمكانية حدوƭ تفتيش مفاجƑ على ما يقوم به من أعمال.

ل) مطابقة الأصول : يتم مطابقة الأصول عن طريق مقارنتها بالأرصدƧ الدفترية ويتم هذه المطابقة عن طريق الجرد الفعلي للأصول وƑƤ التحرƹ عن أسباب الاختلاف بين الرصيدين إن وجد وǀǆǅ لتحديد المسؤول عن ǀǆǅ .

2- المراƨƨƨبة الداخلية : تهدف إجراءات المراجعة الداخلية بصفة عامة إلى مساعدƧ الإدارƧ في تقـيم عناصر نظام الرقابة الداخلية و في تقيم مدى كفاية مراكز النشاط المختلفة داخل المؤسسة .

المراجع الداخلي يمارƩ مهامه باعتبارƋ موظف في المؤسسة وتنحصر مسؤولياته في تحديد مدى قيام مراكز النشاط المختلفة بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

إن أهمية وظيفة المراجعة الداخلية تتطلƤ تعيين مراجعين على قدر كاف من المقدرƧ العلميـة والمهنية حتى يتمكنوا من القيام بمهامهم الوظيفية على أحسن وجه.[1]

رابعا : الƨƨƨƨ المتكامل للتقارير :

تمƛل التقارير الناتج النهائي لأƹ نظام معلومات ولǀǅ يجƤ أن تتميز بصحة بياناتها وبدقـة معلوماتها وإعدادها في الوقت المناسƤ وتهدف التقارير بصفة عامة إلى توفير البيانـات اللازمـة لاتخاǀ القرارات سواء كان ǀǆǅ على مستوى إدارƧ المؤسسة أو على مستوى مستخدميها خارƛ نطاق المؤسسة.

إن أهمية المعلومات التي تتضمنها التقارير بالنسبة لعملية اتخاǀ القـرارات تتطلـƤ مراعـاƧ اعتبارات معينة عند إعدادها ونǀكر منها ما يلي :[2]

1- الوƨƨƨ : ويعنƑ بǀǅ ما يلي :

- أن تكون لغة التقارير سهلة الفهم والاستيعاب

- البعد عن استخدام مصطلحات غير مألوفة وغامضة

[1]- PASCAL SIMONS, Audit Financier, [Ed Organisation 1987], P 89

[2]- Vérification De L'efficience Bureau De Vérificateur Générale CANADA 1995, P 18

- أن تكون التقارير موجزǫ قدر الإمكان
- عدم تكرار البيانات التقرير الواحد
- أن تعد التقارير بشكل منطقي فيه تسلسل منطقي (مقدمة ‍ٍجوهر التقرير ‍ٍا لخاصة)

2- الدقة : ونعŧ بŎǀǿ ما يلي :
- إن ما تويه التقرير من نتائج مبا على وقائع حقيقية
- وجود أدلة إثبات على صحة بيانات التقارير
- أن تكون لغة التقرير دǫ وقاطعة ولا تمل أكثر من مع ا

3- الس‍رعة : إن إعداد تقارير الرقابة الداخلية بالسرعة الكافية ǀقق ما يلي :
- تقد التقارير الوقŇ ا ناسǼ
- ǯشف أ Ƀ الرافات عن ا عاي وقŇ مبكر
- اǩا القرارات الوقŇ ا لائم
- إمكانية حل ا شاǯل ومعا ة الا رافات الوقŇ ا لائم

4- الموضوعية : نعŧ بŎǀǿ ما يلي :
- البعد عن التحيز
- أن لا يكتǼ التقرير بأسلوب يوحي بنتيجة معينة
- أن يوǓ التقرير ا قيقة فقط.
- أن لا يكون التقرير موجه لأحد

5- الملاءمة : نعŧ بŎǀǿ ما يلي:
- ملاءمة التقرير للموǓوع ا طلوب إعداد تقرير عنه.
- ملاءمة التقرير لطبيعة وأهداف الرقابة الداخلية.
- ملاءمة التقرير للمستوى الإدارƬ ا قدم له.

المطلب الثالث : ǀد ţ وتقŒŒ! ن‍ا! الرقابة الداخلية

أوǇ : خطوات تقŒŒ! أنظمة الرقابة الداخلية

بالرǣم من تعدد طرق التقييم ǆد أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ر بعدد من ا طوات هي :

1 - للمع الحقاƼǞ والمƾǠومات الƕƢƢǙ ǻ :

ƸǊدف هǾǽ ا ƾطوǥ إƂ تكوين نظرǥ عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدǥ وأنظمة الرقابة الǛ ǃ تصميمها لنواحي النشاط ا Ƣختلفة وما ƶƤ أن تكون عليه تشغيل هǽǾ الأنظمة وبعبارǥ أخرى تعƗ هǽǾ ا ƾطوǥ ƝǪع ا ƾعلومات عن الدورǥ ا ƾستندية وا ƪرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي ودليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدǥ ومن ا ƾلاحǛ أن هǽǾ ا ƩالǦ ة ǥضرورǦ حصول مراقƤƶ ا Ʀسابات على قرنية Ƹكن الاعتماد عليها الدفاع عن هǾǽ ا ƾعلومات ومن بينها التقرير الوصفي وخرائط التدفق وقوائم الأسئلة ويضيف البعǒ إƂ هǽǾ ا ƾصادر ا ƾلاحظات الشخصية ƫراقƤƶ ا Ʀسابات ومناقشاته مع العامل داخل الوحدǥ وما تشتمل عليه ملفاته الدائمة السنوات السابقة عن الوحدǥ Ƭل الفحص

2 - ƠƸƿ الƕƢƢǙ :

تعƗ هǽǾ ا ƾطوǥ اختبار التنفيǾ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقا ا هو Ƭدد مسبقا ومن ƸǊدف هǾǽ ا ƾطوǥ إƂ التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مسايرته للحقائق الǛ ǃ التوصل إليها هǽǾ ا ƾطوǥ الأوƂ والǛ Ƭدد ما ƶƤ أن يكون عليه النظام وتشتمل هǽǾ ا ƾطوǥ على نقطتƙ أساسيتƙ ƵƢ :

أ- ƣموعة من اختبارات مدى التمشي أو مدى الالتزام .

ب- مراعاǥ التوقيƪ ا ƾناسƤ للاختبارات .

وبالنسبة للنقطة الأوƂ نلاحǛ أن ƸǢƘǦ أƁ نظام للرقابة الداخلية يعتمد الواقع على ǁيفية تشغيل النظام ومدى تفهم العامل لواجباƸǊم ومن Ż فان على مراقƤƶ ا Ʀسابات ضرورǥ التأǁد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق ǁما هي Ƭدد ا النظام ا ƾوضوع ǅ ولكي يتحقق ǽǦ يقوم مراقƤƶ ا Ʀسابات بعمل بعǒ الاختبارات للتأǁد من مدى مسايرǥ الإجراءات ا ƾطبقة فعلا مع ما هو Ƭدد مسبقا ومن ب هǽǾ الاختبارات ا ƾراجعة ا ƾستندية للعمليات , التحقق من أرصدǥ ا Ʀسابات هǾǽ بالإضافة إƂ ملاحظة تصرفات العامل خلال عملية التنفيǾ وإجراء حوار معهم.

ثانيǠا : طرƼ (وƾǢǩ) تقƢƢǙ أنǙمة الرقابة الداخليǠة

بالرغم من تعدد طرƼ دراسة وفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فإǊƒا تستهدف Ţقيق غرض واحد هو ا ƾساعدǥ التحديد الاقتصادƁ والفعال للمدى الضرورƁ للاختبارات الǛ يقوم ǐا مراجع ا Ʀسابات ولقد اعتمد مراقبو ا Ʀسابات ظل ا ƾدخل السائد حاليا لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية على ƣموعة من الطرƼ الوسائل لإجراء ǽǦ التقييم ومن هǽǾ الوسائل :

1- مراجعة المعاملات المتكررة وغير المتكررة والأحكام:

المعاملات المتكررة هي ترجمة للعمليات الروتينية (المشتريات والمبيعات و الأجور) وأما العمليات غير المتكررة هي عمليات دورية تحدث في فترات منتظمة من الزمن كالجرد الدوري للمخزون أو عمليات استثنائية ناتجة عن عمليات أو قرارات خارجة عن الاستغلال العادي (إعادة تقييم والإدماج وزيادة رأس المال).

إن تمييز المعاملات المتكررة يسمح بالتركيز على مراجعة الرقابة والتي يؤدي إلى الرقابة على طريقة العمل المعمول به من طرف المؤسسة ومن ثم تحديد الأنشطة التي تغطيها هذه الحسابات والتي يطلق عليها الدورة العمليات وتتميز كل دورة بأنها تغطي مجموعة من العمليات نذكر منها (دورة المشتريات ودورة المبيعات ودورة المتحصلات ودورة المصروفات ودورة الأجور والمرتبات ودورة الاستثمارات ودورة المخزونات).

رغم اختلاف أساليب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية إلا أن معظم المراجعين يتفقون على إتباع الخطوات التالية :

أ- التقرير الوصفي :

يعد مراجع الحسابات أو أحد مساعديه هذا التقرير ليشتمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للواجبات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها .ويتم الحصول علي هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية وأية قرائن أخرى ملائمة

وعادة ما يتم عرض هذا التقرير علي بعض المسؤولين داخل الوحدة لمراجعته وإبداء الرأي فيما إذا كان مراقب الحسابات قد جانبه الصواب في تفسير بعض الأحداث والأمور قبل كتابته في صورته النهائية و في الفترات المالية التالية قد يتطلب الأمر تعديل هذا التقرير وفقا لما تظهره عملية المراجعة من تغيرات في العمليات ومن ثم فإنه من الضروري إعداد تقرير جديد .

ومن مزايا هذه الوسيلة أن التقرير الوصفي سيكون شاملا وسيعد لكل عميل علي حدة مما ينتج عنه إلمام كامل من جانب مراقب الحسابات لأنظمة الرقابة الداخلية مما قد تعجز عنه أية وسيلة أخرى ومن ناحية أخرى فانه يعاب علي هذه الوسيلة أن إعداد التقرير يستنفد الكثير من جهد ووقت مراقب الحسابات وخاصة عند إعداده للمرة الأولى كما أنه قد يتجاهل بعض الحقائق الهامة عن أنظمة الرقابة الداخلية نتيجة للسهو .

ب- قوائم الأسئلة :

تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع علي العاملين لتلقي الردود عليها وتحليل الإجابات للوقوف علي مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المؤسسة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص لكل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط و معظم المجالات تصمم هذه القوائم للحصول علي إجابات نعم أو لا فإذا كانت الإجابة بالنفي فقد تعني احتمال وجود بعض نواحي القصور في الرقابة الداخلية وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداما بين مراجعي الحسابات لما تحققه من مزايا أهمها :

1- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تم مراجعة الحسابات عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال

2- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية .

3- يمكن استخدام القوائم بواسطة أشخاص أقل تأهيلا وخبرة بعكس الحال عند استخدام الوسائل الأخرى للتقييم .

4- تمدنا بمعيار يمكن استخدامه كمقياس لمدى فاعلية الرقابة الداخلية الموجودة وهذا ما تفتقر إليه الوسائل الأخرى للتقييم

وعلى الرغم من المزايا السابقة فان قوائم الأسئلة يشوبها عدة عيوب أهمها :

أ- صعوبة التوصل إلى تقييم شامل للرقابة الداخلية ككل حيث أن تركيز الاهتمام علي كل مجال من مجالات النشاط علي حدة .

ب- تقدم هذه القوائم لفرد أو لعدد محدود من الأفراد وتطلب منهم الإجابة علي تساؤلات ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء أكانوا تحت إشرافهم أم لا . مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من تقدم إليهم الأسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا .

ج- تعتبر الإجابة بنعم أو لا قرينة غير كافية في غالبية المجالات لإعطاء صورة كاملة عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية .

د- احتمال أن تتم الإجابة علي قائمة الأسئلة بطريقة روتينية دون الرجوع إلى ما يتم فعلا مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات العام الماضي للإجابة علي قائمة الأسئلة للعام الحالي وخاصة إذا لم يطرأ عليها أي تغيير أو تعديل .

ه- قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها مراقب الحسابات لجميع المجالات مما يتطلب معه إعداد عدة أنواع من الأسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها مما يستنفد الكثير من وقت وجهد مراقب الحسابات .

و- ‫تمثل الإجابات علي قوائم الأسئلة معلومات يقدمها الفرد أو الأفراد عن طبيعة العمل الذي يؤدي داخل أقساهم دون الإشارة إلى من الذي قام فعلا بالعمل لعدم توافر المعلومات لديهم عن ذلك.

ز- تركز قوائم الأسئلة علي من يتعين عليه القيام بالعمل المعين وليس علي من قام فعلا بأداء العمل المعين ومن ثم فالمستندات المختلفة ستقدم الدليل علي من المسؤول عن القيام بالعمل مع تقديم القرينة الملائمة عن العمل الذي تم تأديته

ح- تركز على الأعمال التي يتم أداؤها أكثر من التركيز علي الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال.ويتضح ذلك من الرجوع إلى الأسئلة التي تشتمل عليها أية قائمة يعدها مراقب الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية .

ط- وأخيرا فلقد عاب على هذه القوائم أنها تعطي وزنا متساويا لجميع نواحي الرقابة الداخلية مع أن هناك بعض النواحي والتي تفوق أهميتها النواحي الأخرى وان أي قصور فيها من العوامل التي تؤدي إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية وارتفاع احتمال حدوث الأخطاء أو التلاعب ومن ناحية أخرى فان هناك بعض النواحي الأخرى ذات الأهمية والتي لا تمثل نواحي القصور فيها أي ضرر أو تسبب بعض الأضرار البسيطة علي مدي قوة وفاعلية النظام .

وللتغلب علي هذا العيب فلقد اقترح البعض استخدام قوائم الأسئلة الكمية المرجحة بالأوزان وتختلف هذه القوائم عن قوائم الأسئلة التقليدية فيما يلي :

- تبين القوائم المرجحة بالأوزان الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية في المجالات المختلفة لأوجه النشاط داخل الوحدة.

- ‫تمثيل هذه الأهمية النسبية بقيم عددية .أوزان.للتعبير عن الأهمية النسبية لكل سؤال .ويترك أمر تحديد هذه الأوزان لمراقب الحسابات .

- تحديد دليل الفاعلية عن طريق إيجاد ناتج قسمة مجموع القيم الفعلية الناتجة من الاختبار علي مجموع القيم الكلية المحتملة لنفس الاختبار ويستخدم هذا الدليل كأساس موضوعي لتحديد مدي فاعلية نظام الرقابة الداخلية .ومن ثم سنجد أن خانة نتيجة الاختبار في قائمة الأسئلة سوف تحتوي علي صفر أو إحدى القيم الدالة علي الأهمية النسبية .

3- خرائط التدفق

يمكن تعريف خريطة التدفق بأنها رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات ومسار تدفقها داخل التنظيم.والذي فهي تعمل علي إيصال كل المعلومات الملائمة والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل ونظام الاعتماد داخل المؤسسة .وتتمثل أهداف خرائط التدفق فيما يلي

أ- معاونة من يعدها لفهم طبيعة أنظمة الرقابة الداخلية

ب- استخدامها كوسيلة لإيصال وصف النظام إلى من يهمهم الأمر

ج- المعاونة في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية باعتبارها إحدى وسائل التنظيم.

تعتبر خريطة التدفق وثيقة منطقية تسمح بطرح مجموعة من الأسئلة عن أي وثيقة تتمثل في الآتي:

- كم عدد النسخ
- من يرسلها
- أين نقطة الوصول
- ماذا يتم إنشاؤها

ولإعداد هذه الخرائط هناك بعض المفاهيم يجب احترامها :[1]

- تقسم ورقة العمل إلى عدد من الأعمدة وتوضع كل عمود على اسم المصلحة التي تتدخل في النظام.
- المعلومات التي تبنى على أساسها الخرائط يجب أن تكون من مصادر مختلفة.
- ظهور أي وثيقة أو وظيفة يتطلب إنشاء رمز جديد وعمود جديد.
- يجب تجنب التفصيل المستفيض الذي قد يترتب عنه تصوير مخطط معقد ومتداخل.
- أن تكون لكل وثيقة في النظام بداية ونهاية.
- تجنب التأطير (Diagonal) وتصوير حركة الوثائق عموديا أو أفقيا.

تشتمل خرائط التدفق علي ثلاث عناصر أساسية

1- مجموعة الرموز لإعداد خرائط التدفق يتم استخدام مجموعة من الرموز للتعبير عن المفردات والخطوات والأعمال التي تؤدى

2- خرائط التدفق تستخدم خطوط التدفق لإظهار كيفية الربط بين السجلات والمستندات وفي هذا الصدد يمكن التفرقة بين نوعين من خطوط التدفق .الأول خطوط متواصلة للدلالة علي تدفق المستندات والثاني متقطع للدلالة علي تدفق المعلومات ويتم تحديد التدفق في كلتا الحالتين عن طريق رؤوس الأسهم.

3- مجالات المسؤولية تظهر هذه المجالات علي خريطة التدفق في شكل أعمدة أو قطاعات راسية حيث يتم تدفق المستندات أفقيا من خلال ومن اليسار إلى اليمين

وتتمثل مزايا استخدام خرائط التدفق في النواحي التالية

أ- إعطاء صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية

ب- تحديد نواحي القصور في النظام من خلال عرض مبسط لكيفية تشغيل النظام

[1]- GILLES CHEVALIER, Principe De Vérification, [Université LAVAL 1973], P23

ﮋ-سهولة تعديل خريطة التدفق من سنة إБ أخرى نتيجة حدوϙ أB تعديلات   نظام الرقابة الداخلية
ا تبع

د-استخدام خريطة التدفق يعطي فرصة أفضل لتتبع نظام الرقابة الداخلية.حيŌ أن التتبع من خلال الرسم البياϽ أسهل بكﮋ   من قراءg تقرير وصفي عن نظام الرقابة الداخلية.

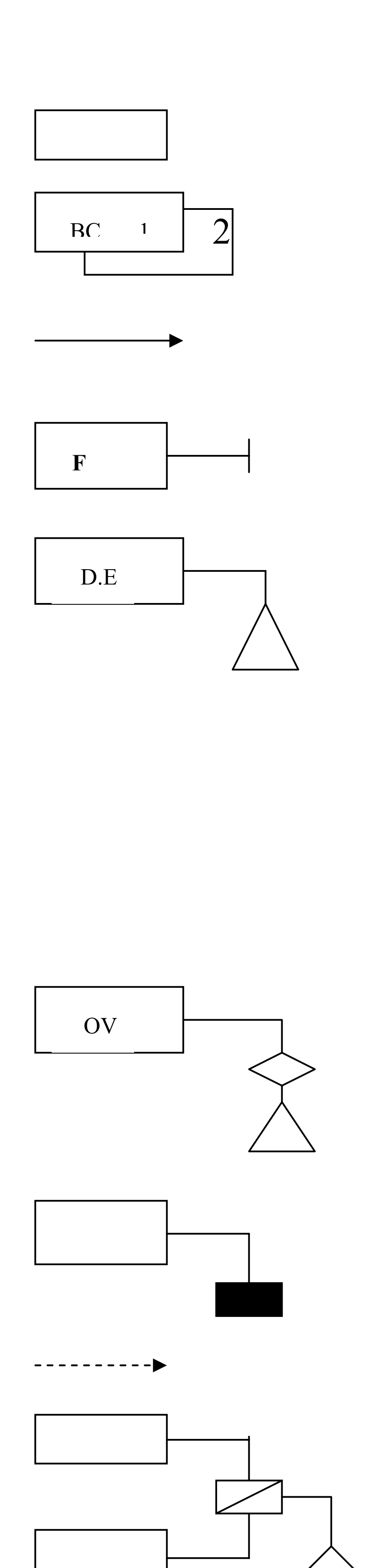
وبالرﻐم من هدﭬ ا زايا فان هناõ بعŘ العيوب من استخدام خرائط التدفق õوسيلة لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

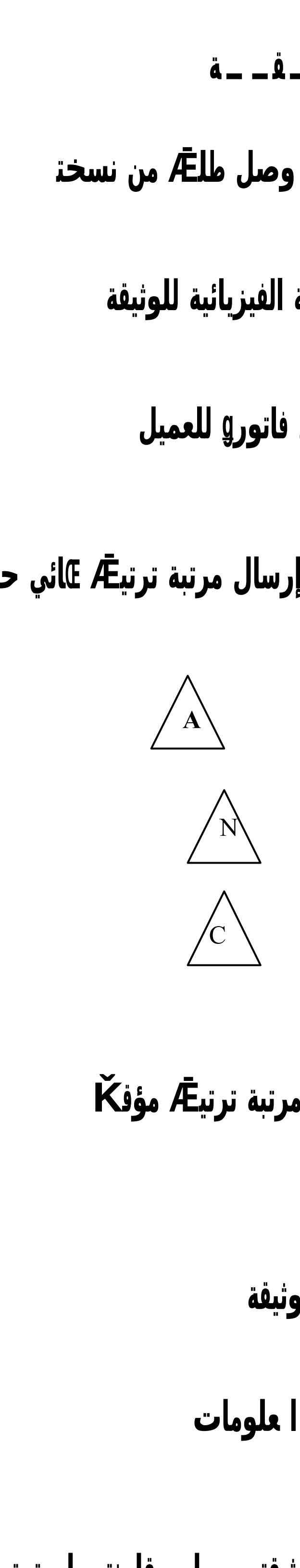
1-ﮒتاﮋ إعدادها إБ الكﮋ   من ا هد مقارنة بالوسائل الأخرى

2-ﮒتاﮋ إعدادها إБ خ g مراجع ا سابات و   حالة ﻐياŏا فان هدﭬ ا رائط سوف لن   قق الأهداف ا رجوg

3-Ř ضرورg إ ام والتزام مراجع ا سابات بالقواعد الاسترشادية ا تعارف عليها بصدد إعداد ا رائط حǴ تتم قراءŐا من Pيع الأشخا î دوB الاهتمام.

ولقد استخدم ا رõز الأمريكي للمعاي رموâ ﻧﻄية لإعداد   ططات التدفق أŻها





وثــيــقــة

إعداد وصل طلب من نسخة

الحركة الفيزيائية للوثيقة

إرسال فاتورة للعميل

وثيقة إرسال مرتبة ترتيب ائي حسب

أبجدي

رقمي

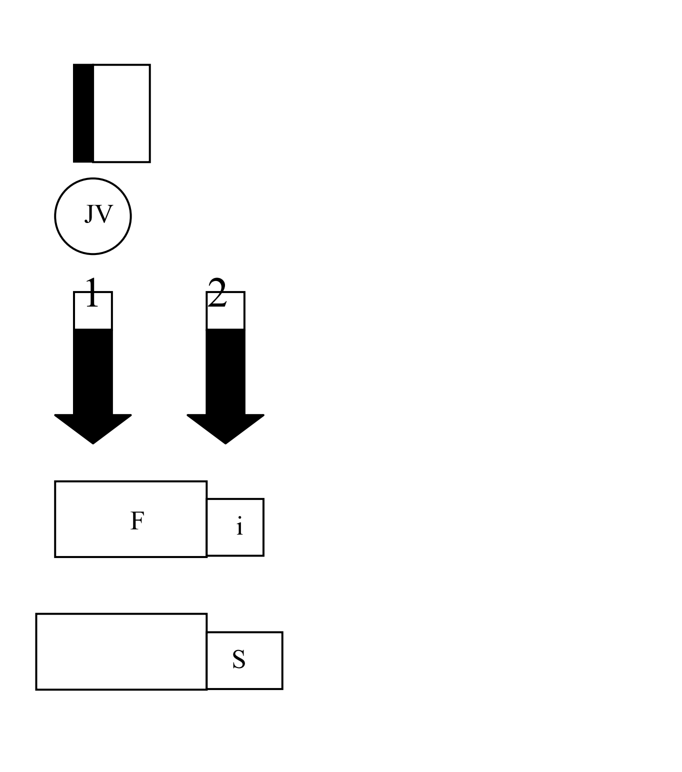
زمني

وثيقة مرتبة ترتيب مؤقت

تمزيق وثيقة

تحويل المعلومات

ربط وثيقتين معا ومقارنتهما وترتيبهما



سجلات مختلفة

اليوميات

نقطة البداية

وثيقة مؤشرة

وثيقة مضافة

2- طريقة مراقبة المعالجات المتكررة : المعطيات المتكررة هي تلك التي تنتج عن :

- عمليات موسمية .

- عمليات استثنائية.

إن الطابع الزمني يفرض على المراجع أن يقيم مسبقا الإجراءات والمفاهيم الواجب تطبيقها من طرف المؤسسة وأن يخطط الرقابة على هذه العمليات المحددة.

أ- المعالجات الموسمية : العمليات المالية الناتجة عن العمليات الموسمية تتطلب إجراءات خاصة ومن أمثلة هذه العمليات الجرد المادي للمخزون لآخر السنة التقييم السنوي للمحزونات هذه الإجراءات أقل فهما واستيعابا عن تلك التي تخص المعطيات المتكررة تطبق مرة واحدة في السنة فهي تحمل مخاطر كبيرة ولهذا على المراجع أن يتأكد مسبقا من المصداقية النظرية لهذه الإجراءات مثلا (قدرة وكفاءة العمال المكلفون بتطبيق هذه الإجراءات , الرقابة المطبقة لاكتشاف الأخطاء) .

إن طريقة مراجعة المعطيات المتكررة مفهومها لا يختلف عن طريقة مراجعة المعطيات غير المتكررة , ما دام الأمر يتعلق بالمعطيات إلا أن تحديد مخاطر الأخطاء المهمة قد يكون مختلفا مثلا :(قراءة تعليمات الجرد المادي تكفي لتحديد مخاطر الأخطاء ,التي قد تنتج أثناء إحصاء المخزون).

ب- المعاملات الاستثنائية : أحيانا قد يتأثر نشاط المؤسسة بعمليات خارجة عن الاستغلال الطبيعي (الدمج , إعادة التقييم) هذه العمليات تعالج في غالبية الأحيان خارج النظام العادي وبالتالي فهي أكثر عرضة للأخطاء فالمراجع عند اكتشافه لهذا النوع من العمليات أثناء التحليل الأولي عليه أن يحاول وبكل الطرق للحصول على المعلومات الكافية عن هذه العمليات وهذا :

- لتقيم الأثر على حسابات الدورة.
- التعرف على المغزى الأساسي للعملية.
- تحديد الأشياء التي تتعلق بتطبيق القواعد المحاسبية والأشياء التي تتعلق بأحكام صادرة من مسئولي المؤسسة كالتطبيق الكامل لمؤشر إعادة التقييم أو اختيار المؤشر فالأولى تتعلق بتطبيق قواعد المحاسبة أما الثانية فتتعلق بأحكام شخصية.

3- طريقة مراقبة الأحكام :[1] عبارة عن قرارات إدارية يتخذها المسؤولون أثناء تحضيرهم للقوائم المالية (تقدير مؤونات الأخطار والخسائر) هذه التكاليف تؤثر على المعطيات المراد اختبارها و لهذا فعلى المراجع أن يفهم الهدف من الحكم مثلا تقييم مؤونات تدني المخزون نحو الدوران البطيء.

فبالنسبة لهذا المخزون نستطيع أن نتعرف على معدل الدوران الحالي للمنتوج ولكن هناك القرارات التي تؤثر على الدوران المستقبلي (توقف الإنتاج أو ظهور منتوج منافس) على المراجع في هذه الأحوال أن يطرح مجموعة من التساؤلات ومن أهمها :

- هل يمكن اعتبار دوران المنتوج بطيء ؟
- وهل يمكن بيعه مقابل مبلغ معين ؟
- ما هو المنطق المتبع من طرف المؤسسة في تقدير هذه الأحكام ؟
- كيفية تطبيق هذا المنطق .؟

خلال هذه المرحلة على المراجع أن يميز بين عناصر الإجراءات الناتجة عن المعطيات الذاتية أو الشخصية أو عن تلك الناتجة عن معطيات منطقية فكلما كان الحكم ذاتي كان الخطر بالنسبة للمراجع كبير جدا و لهذا فعلى المراجع أن يحلل هذه الأحكام بعناية خاصة وهناك ممارسات قد تطبقها المؤسسة لرفع أو لزيادة الطابع المنطقي للأحكام أهمها :

تعيين عمال ذو كفاءة عالية لتقيم هذه الأحكام
- مراجعة الأحكام من طرف مستوى سلمي أعلى

---

[1]- SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE , OPCT, P141

- المقارنة الدورية لنتائج حقيقية ولنتائج مقدرة.
- استشارة الخبراء إذا كان الأمر يتطلب مهارات تقنية متخصصة.
- أساس الفرضيات يجب أن يكون موثق ومدعم بالوثائق.

المطلب الرابع : اختبارات تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد انتهاء المراجع من فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه ويتم ذلك عن طريق تحليل المخططات وتحديد النقاط التي يكون فيها نظام الرقابة الداخلي قويا ومرضي ومن ثم تعديل الإجراءات الأساسية لعملية المراجعة.[1]

إن الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو التأكد من أن النظام فعال ويتفق مع موصفات الجودة المتعلقة بالقوائم المالية وتعتبر شبكة تقسيم المهام إحدى الوسائل المستعملة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وهذه الشبكات تدرج لكل دورة عمليات المهام الأساسية التي يجب تنفيذها مع بيان طبيعة كل واحدة منها وهي :

- من يأمر بها.
- من ينفذها.
- من يسجل في الدفاتر بها.
- من يراقبها.

إن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعتبر احتمالا قويا على سلامة وتمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة ومن هنا فإن المراجع لا يتوقع ظهور أخطاء مهمة ويكون الهدف من إجراء الرقابة على حساب الميزانية وجدول النتائج هو التأكد من عدم وجود الأخطاء فقط. أما في حالة غياب نظام الرقابة الداخلية أو عدم فعاليته على المراجع أن يحدد ضعف أو قوة مخاطر الخطأ فإذا كان يحضر الأخطاء فعلى المراجع أن يقيم الأخطاء المحتملة أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية أو عدم فعاليته على المراجع أن يحدد الأخطاء المنتظرة ويقيم أثرها المالي.

أولا : اختبارات الوجود

تهدف هذه الاختبارات إلى التأكد عن مدى تطبيق الإجراءات التي تم وصفها بواسطة المخطط أو السرد الإنشائي ويتم تطبيق هذه الاختبارات بواسطة اختيار عدد معين من العمليات ومتابعة هذه العمليات في كل الحلقة من بدايتها حتى نهاية العملية واختبار ما إذا كانت معالجة هذه الوثائق كما تم وصفها فإذا كشفت الاختبارات أن الوصف غير دقيق وجب تصحيحه

---

[1]- BENOIT PIGE, OPCIT, P 105

ثانيا : اختبارات الملاءمة

تصمم هذه الاختبارات بغرض تقرير مدى فعالية الضوابط المحاسبية هذه الاختبارات تتطلب إعداد برنامج مفصل يصف بدقة طبيعة الرقابة ومصدر وطبيعة المعلومات والوثائق الواجب مرجعتها وحجم العينة العشوائية المراد اختبارها إن الاهتمام بفعالية نظام الرقابة الداخلية يتطلب نوعين من الرقابة

1- الرقابة الوقائية : يتم تطبيقها عند معالجة العمليات في مراحلها الأولى قبل المرور إلى المرحلة اللاحقة أي قبل تسجيلها في الدفاتر المحاسبية مثلا

- مراقبة حدود القرض لعميل قبل تنفيذ الطلبية.
- مراقبة الاستلام والطلب ومطابقة للتسديد على الفاتورة.
- المراجعة الحسابية للوثائق قبل تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

2- مراقبة الاكتشاف : هي مراقبة احتمالية تجرى على مجموعة من العمليات من طبعة واحدة هذه المراقبة تهدف إلى التأكد من عدم وجود الأخطاء ومثال ذلك

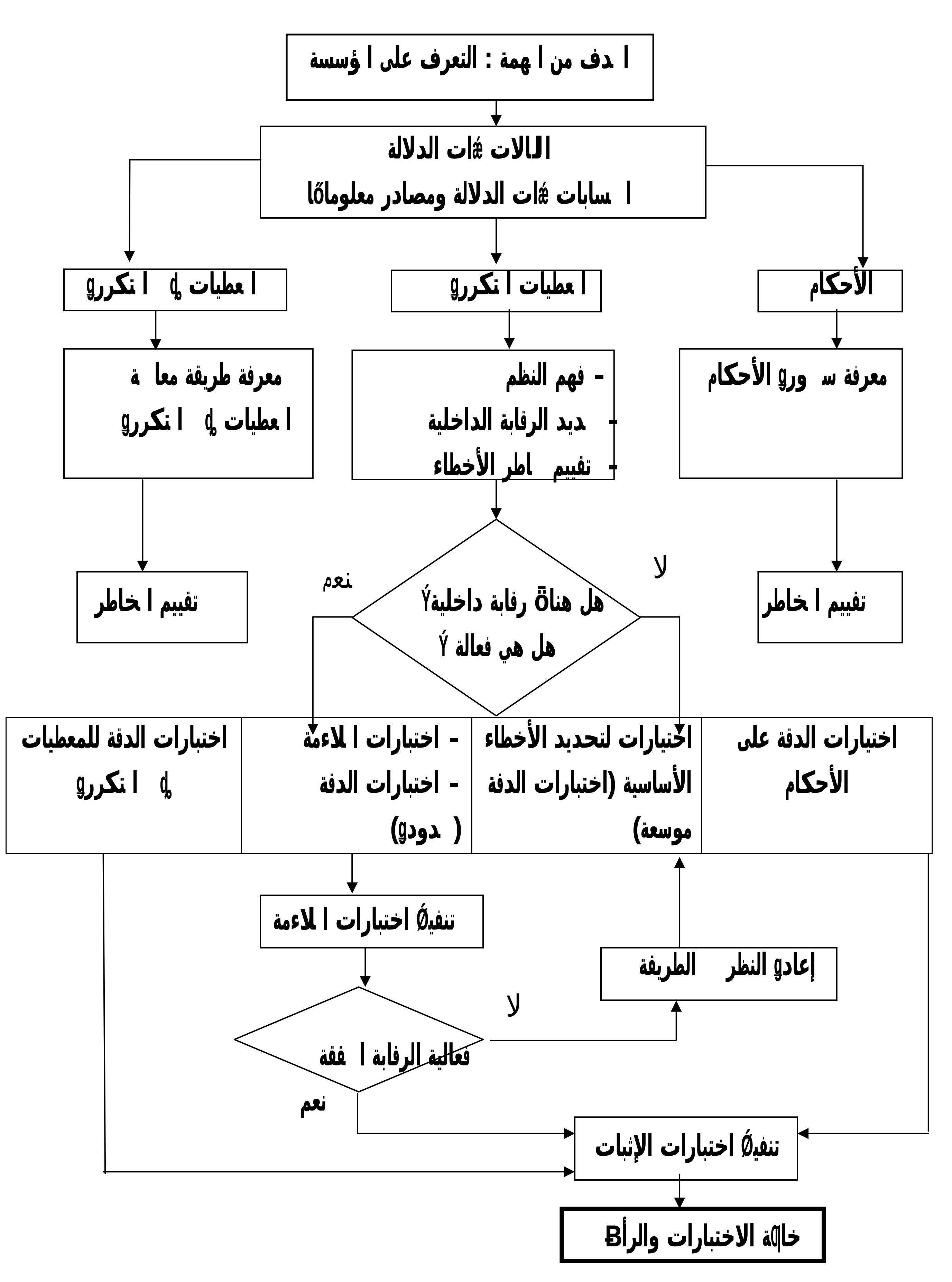
- المقاربة البنكية
- مقارنة ميزان المراجعة مع الحسابات الفردية للعملاء والموردين.
- مقارنة الجرد المادي مع الجرد المحاسبي الدائم.

ثالثا : اختبارات الإثبات (Teste De Validité)

اختبارات تجرى على المعطيات والأحكام والتي تسمح أما للتأكد من عدم وجود أخطاء إذا أجرى المراجع اختبارات الملاءمة أو تقييم الأخطاء المحتملة والمنتظرة إذا لم يقم المراجع باختبارات الملائمة و تتمثل اختبارات الدقة فيما يلي:

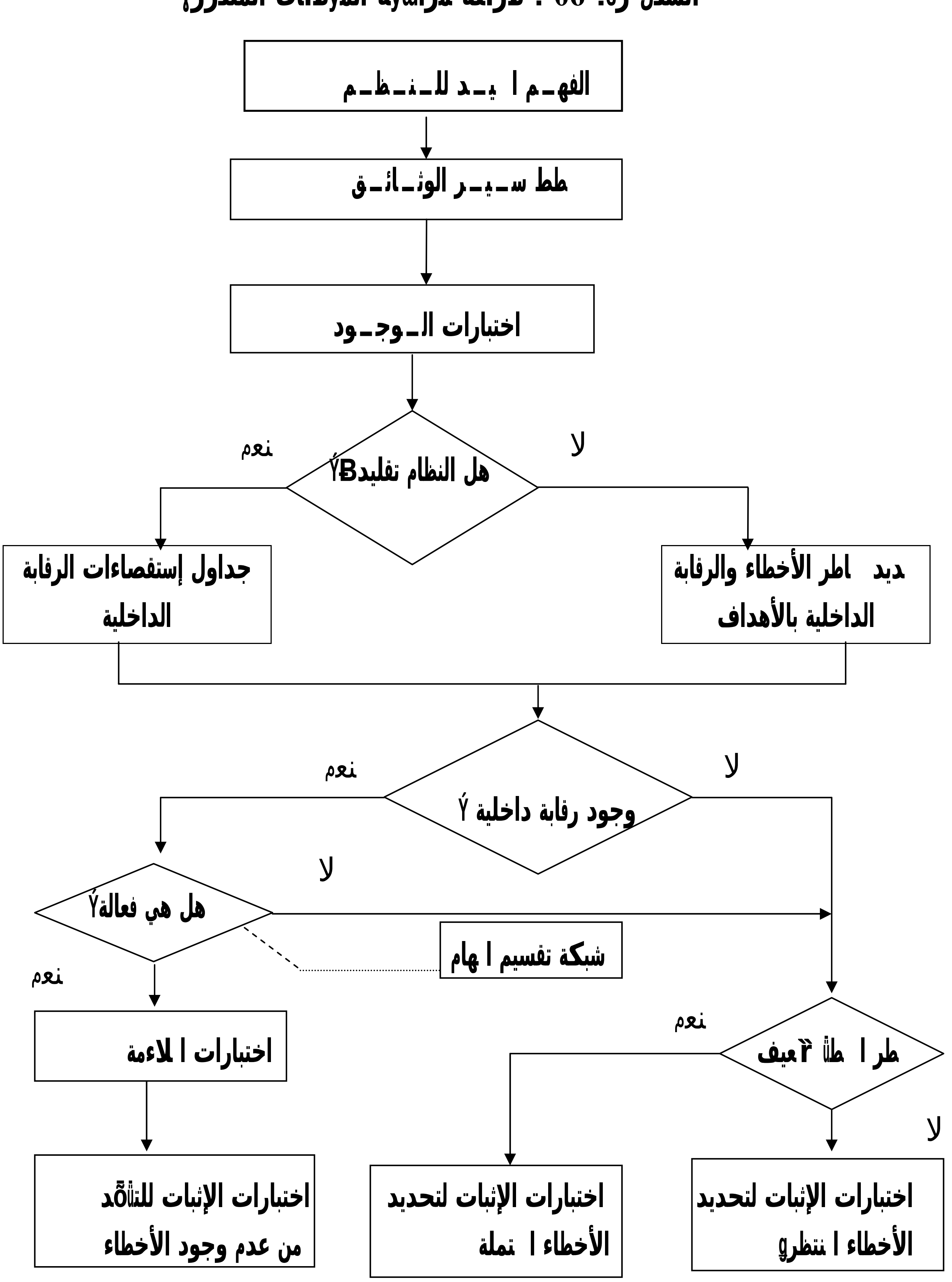
- التفتيش المادي والملاحظة يسمحان باختبار الأصول والحسابات وملاحظة طريقة تطبيق الإجراءات .
- الإثبات المباشر يسمح بالحصول من الغير الذين تم معاملات تجارية ومالية مع المؤسسة على معلومات حول أرصدتهم مع المؤسسة أو عن العمليات التي تمت معها .
- اختبار الوثائق الخارجية والتي تعتبر دليل إثبات للتسجيلات المحاسبية (فاتورة مورد كشف بنك)
- اختبار الوثائق التي أنشئت داخل المؤسسة والتي قد تكون وسيلة إثبات أكثر من غيرها (فاتورة عملاء, ميزان مراجعة , مقاربات)
- إجراء المقارنات بين المعطيات الواردة في القوائم المالية والمعطيات السابقة أو اللاحقة (تقديرية) وإيجاد العلاقة بينهما.
- دراسة و تحليل العناصر الغير معتادة الناتجة عن هذه المقارنات .

الشكل رقم 05 : طريقة مراجعة المعطيات والأحكام



المصدر : GUIDE D'AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES S NC, P 140

الشكل رقم 06 : طريقة مراقبة المعطيات المتكررة



المصدر : GUIDE D'AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES SNC, P 143

المبحث الثالث : خطوات مراجعة بنود الميزانية

تهدف مراجعة الميزانية إلى التأكد من صحة الأرقام المالية للمؤسسة والمعبر عنها بالمراكز المالية لأن تحقيق عناصر الميزانية يستدعي الإجابة عن الأسئلة التالية :

- هل المبالغ التي تظهر في القوائم المالية مدعمة بوثائق ثبوتية ؟ وهل هذه المبالغ متوافقة مع الأرقام المسجلة في الدفاتر ؟.
- هل الأصول والخصوم موجودة فعلا ؟
- هل قدمت القوائم المالية بطريقة تتفق مع المبادئ المعلنة من الهيئات المحاسبية المتعارف عليها (وزارة المالية) ؟

وتتم مراجعة بنود الميزانية بواسطة إعداد برامج مراجعة تتفق وطبيعة نشاط المؤسسة وتتكون من مجموعة من الأهداف على المراجع تحقيقها حتى يتسنى له الحصول على أكبر قدر ممكن من الأدلة تساعده على إصدار حكمه على مصداقية وعدالة القوائم المالية وفي ما يلي عرض مختصر لإجراءات مراجعة بنود الميزانية :

المطلب الأول : إجراءات مراجعة الأصول

أولا : الاستثمارات[1]

1- إعداد جدول يبين حركة حسابات الاستمارات وكيفية حساب الاهتلاكات خلال السنة

2- بيان طريقة إثبات الاستمارات في الدفاتر للتأكد من مطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأنها مطبقة بصورة ثابتة من سنة لأخرى مع الأخذ في الاعتبار الأمور التالية :

- إعادة التقييم (المعدلات والطريقة المستعملة لحساب وكيفية التسجيل المحاسبي)
- الاستثمارات التي أنتجتها المؤسسة بنفسها (كيفية تقييم التكلفة)
- قطع الغيار التي يمكن تسجيلها بالاستثمارات أي تلك التي تفوق قيمتها ثلثي الأصل
- تكاليف الإصلاحات التي تزيد من مدة حياة الاستثمار.

3- مراجعة التسجيل المحاسبي للاستثمارات ذات القيم الصغيرة.

4- مراقبة الوجود المادي للاستثمار.

[1]- CLAUDE BAILLY-MASSON, Comparaison De La Mission C A C Français Avec Celle Du Contrôleur Des Comptes Suisse, [H E C LAUSANE 2000], P 35

5- مقارنة قيم الاستثمارات المتحصل عليها خلال السنة بالوثائق الثبوتية
6- مراقبة حسابات الاستثمارات قيد التنفيذ والتأكد من أنها لا تشمل معدات في حالة تشغيل.
7- التأكد من أن كل المعدات التي خرجت من الأصول سجلت في حسابات التكاليف والنواتج خارج الاستغلال.
8- إجراء إثبات مباشر فيما يتعلق بالمعدات المتواجدة لدى الغير.
9- تقدير القيمة الحالية للاستثمارات غير المستعملة.
10- التحقق ما إذا كان تقدير مدة حياة الأصل ملائم.
11- التحقق من كيفية معالجة الإهتلاكات التي خضعت لإعادة التقييم القانوني.
12- في حالة تغيير طريقة أو معدل الإهتلاك قدر الأثر على النتيجة والحصول على إثبات لهذا التغيير.
13- مراقبة ما إذا كان التامين عن الاستثمارات كافي لحمايتها من الأخطار التي قد تؤثر عليها.

ثانيا: المخزونات [1]

1- إجراء رقابة كمية على المواد والسلع الموجودة بالمخازن.
2- التحقق من أن الجرد المادي طبق وفق إجراءات الجرد المعمول بها.
3- الحضور إلى الجرد وإجراء بعض الاختبارات.
4- التحقق من حيازة المؤسسة للمخزون وأن المخزون تم تعداده بالكامل.
5- التحقق من استمرار ملكية المخزون لدى الغير حتى تاريخ إعداد الميزانية وأن هذا المخزون تم إدماجه في الجرد.
6- التحقق من أن تبويب المخزون السلعي قد تم وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي تتلاءم مع نشاط المؤسسة ومن هذه القواعد ضرورة الفصل بين المواد الخام والبضاعة غير تامة الصنع والبضاعة تامة الصنع.
7- التحقق من أن السلع الفاسدة وبطيئة الدوران قد تم استبعادها وبقيم معقولة.
8- التحقق من كيفية المعالجة المحاسبية للسلع في العبور.
9- مقارنة مجموع المخزون السلعي للسنة الحالية و مجموع المخزون السلعي الخاص بالسنة الماضية و تحليل الفروقات.
10- حساب بعض النسب ومقارنتها بنسب السنة الماضية و تحليل الفروقات:
أ- القيمة المضافة بالنسبة للمبيعات

[1] د. أبو الفتوح علي فضالة، مرجع سابق، ص 20

ب - معدل دوران المخزون

11- إجراء جرد قبل تاريخ إعداد الميزانية مع مراجعة حركة المخزون التي تمت خلال الفترة.

ثالثا : المدينون

أ) - مدينو الاستثمارات[1]

1- التحقق سواء عن طريق الملاحظة أو الدليل عن وجود سندات خارجية.

2- مراقبة التفرقة بين سندات المساهمة وسندات التوظيف.

3- التحقق من تقيم السندات وفق المخطط المحاسبي :

- الاقتناء (سعـــر الشـــراء أو قيمـــة الاكتتاب أو قيمة المساهمة)

- تسجيل التكاليف الملحقة لعملية الشراء في المصاريف

4- حالة التنازل التأكد من إلغاء دخول الأسهم لحساب الأعباء خارج الاستغلال وأن سعر البيــع تم تسجيله في حسابات النواتج خارج الاستغلال.

5- لتقيم القيمة الاستعمالية لسندات التوظيف يقوم المراجع :

- إعداد جدول يبين الالتزام الكلي للمؤسسة الأم.

- الحصول على القوائم المالية الأكثر حداثة ونسخة من تقرير مندوب الحسابات.

- حساب القيم الاسمية للأسهم.

- الحصول على القيمة السوقية بالنسبة للأسهم المسعرة في البورصة.

من خلال هذه المعلومات يقيم المراجع ما إذا كانت هناك ضرورة لتخصيص مؤونات.

ب) العملاء

1- مطابقة موازين المراجعة الفرعية للحساب مع الرصيد الإجمالي لدفتر الأستاذ.

2- التأكد من أن حسابات العملاء الدائنة تتعلق بتسبيقات محصل عليها المؤسسة.

3- مراقبة الفصل بين الدورات وذلك بمراجعة :

أ - فواتير آخر إرسال بأنها سجلت في المحاسبة.

ب - أن آخر الفواتير المسجلة في المحاسبة خاصة بمخرجات من المخزون تتعلق بفترة المراجعة.

4- المراجعة عن طريق الوثائق الثبوتية طبيعة المؤونات :

أ - حساب نسبة دوران العملاء ومقارنتها مع الدورات السابقة واستغلال التغيرات المهمة

[1]- GILLES CHEVALIER, Principe De Vérification TOME 2 [UNIVERSITE LAVAL 1973], P 42

ب - استغلال ميزان المراجعة مع مراعاة عمر الرصيد ومعرفة أسباب عدم إعـداد مؤونـات للديون المتأخرة.

5- فحص دفاتر الأستاذ الفرعية للتحقق من انتظام السداد.

6- على المراجع التأكد من الوجود الفعلي لحسابات العملاء وهذا عن طريق المصادقات.

7- المبالغ التي تظهر في القوائم المالية هل هي مدعومة بوثائق ثبوتية وهي تلك التي تظهر في الدفاتر ؟

8- على المراجع أن يتأكد من تاريخ إيقاف المبيعات وهذا أن يختار وثائق الإرسال ويتأكد من أن الإرسال تم في نفس فترة التسجيل المحاسبي.

9- المراجع يختبر عمر حسابات العملاء لمعرفة الحسابات التي يمكن اعتبارها معدومة وفي هـذه العمليـة المراجع يختبر الحسابات التالية :

- الحسابات التي تنتج عن عمليات غير عادية.
- الأرصدة القديمة والتي في حالة نزاع.

10- التأكد من أن المؤونات تم إعدادها بنفس الطريقة التي أعدت بها مؤونات السنة الماضية.

ج) المدينون الآخرون

1- الحصول على مختلف حسابات المدينون الآخرون ويتم هذا :

- بمراقبة الأرقام الواردة بالميزانية مع أرقام دفتر الأستاذ.
- مقارنة ميزان المراجعة للحسابات الفردية مع المبالغ الواردة في دفتـر الأسـتاذ وتحليـل الفروقات.

2- بالنسبة للأرصدة الكبيرة إرسال خطابات المصادقات.

3- بالنسبة للحقوق مع المؤسسات الحليفة إعداد مذكرة عن طبيعة العمليات مع هذه المؤسسات وتقييم ما إذا كانت قد أعدت في ظروف طبيعية أو أنها خاضعة لاتفاقية.

4- الحصول عن طريق الفاتورة وعن طريق المراسلات عن إثبات على أرصدة كل العمليات التي تمت مع المؤسسات الحليفة خلال السنة.

5- مراقبة تسديد التسبيقات عن الضرائب مع الوثائق الثبوتية.

6- تحديد مختلف المصاريف المتكررة في المؤسسة (الإيجار، أتعاب الأتعاب، المصاريف المالية) ومراقبتها مع التواريخ المعتادة للتسديد ومعرفة ما إذا كانت هناك ضرورة لإعداد قيود التسوية.

7- مراقبة الأوراق الثبوتية مع المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية.

8- إعداد مقارنة بين الإقرارات الضريبية ومحاسبة الدورة والتأكد من أن المؤسسة تحترم القوانين المعمول بها.

9- مراقبة مبلغ الضريبة المسترجعة مع إقرارات الشهر الذي يلي تاريخ إقفال الدورة ودفاتر المشتريات لأخر شهر الدورة.

10- مراقبة أن مؤونات تدني الديون الأخرون تغطي بصورة دقيقة مخاطر عدم تسديد الحقوق.

11- الحصول على تحليل للحساب مدينو المحسوم.

12- مساءلة العميل عن الأخطاء وهل حصلت بسبب الذين تتعامل معهم المؤسسة أو بسبب إهمال العميل.

13- مراقبة كل العمليات التي تمت بين الحساب بواسطة الأوراق الثبوتية.

14- تقدير أثر هذا الحساب على حسابات الميزانية وحسابات النتائج وتقييم الأثر على رأي المراجع.

المطلب الثاني : إجراءات مراقبة الخصوم

أولا : الأموال الخاصة[1]

1- إعداد جدول يبين فيه التحركات التي حصلت في هذا الحساب خلال الفترة.

2- مراجعة الأرصدة الافتتاحية مع أوراق عمل السنة الماضية وأرصدة الأقفال مع دفتر الأستاذ والميزانية.

3- مراقبة احترام الأدب القانوني فيما يخص مبلغ الأموال الجماعية (عدد المساهمين والقيم الإنتاجية للأسهم).

4- مراقبة أن المساهمين حاصلين على عدد أسهم الضمان المطلوب.

5- إذا حدث تغير في الأموال الجماعية مراقبة احترام القوانين.

6- مراقبة أن أموال الاستغلال تمثل قيم قدمها المستغل.

7- مراقبة أن حساب المستغل المدفوعات والمسحوبات بمختلف أنواعها قام بها المستغل خلال الدورة.

8- مراقبة أن القيمة الزائدة لإعادة التقييم سجلت بطريقة صحيحة في حساب فرق إعادة التقييم.

9- مراقبة تخصيص نتيجة السنة الماضية مع محضر الجمعية العامة العادية.

10- مراقبة أنه ليس هناك استعمال غير قانوني للاحتياطات خاصة فيما يتعلق باقتطاع مؤونات مباشرة من هذه الاحتياطات.

11- مراقبة الإعانات التي تحصلت عليها المؤسسة مع قرارات الاستعادة وسندات التسديد.

12- مراقبة أن الإعانات قيدت محاسبيا حسب القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

---

[1]- Diligence Professionnelle Du C A C , [Ordre National Des Experts Comptable Des C A C Et Comptable Agree], P 71

13- إعداد مذكرة تبين طبيعة الارتباط بين الوحدات.
14- الحصول على إثبات مباشر من الوحدات الأخرى.
15- مراقبة عناصر المقاربة والتأكد من التقييد المحاسبي الصحيح.
16- إعداد جدول تحركات الدورة لحسابات مؤونات الخسائر والتكاليف.

ثانيا: الـدورات :

أ)- دورة الاستثمارات

1- إعداد جدول يبين تحركات ديون الاستثمارات الحاصلة خلال الدورة.
2- مراجعة الأرصدة الافتتاحية مع أوراق عمل الدورة السابقة والأرصدة الختامية لدفتر الأستاذ والميزانية.
3- الحصول على نسخة من عقود الإئتمان ومراقبة :
- تدفقات الدورة مع العقود.
- تاريخ تسريح الأموال وتسجيلها في البنك
- احترام العقود
4- إعداد طلبات خطابات المصادقات مع هيئات الإئتمان في تاريخ إقفال الدورة.
5- المراقبة مع الأوراق الثبوتية لكيفية التسجيل المحاسبي لاقتطاع الضمان.
6- المراقبة مع الوثائق الثبوتية للكفالات الموجودة.
7- المراقبة مع الأوراق الثبوتية للضمانات في التسديد.
8- التأكد من أن ديون الاستثمارات قيدت حسب المخطط المحاسبي الوطني.
9- مراقبة أن مصاريف البنك المتعلقة بديون الاستثمارات قيدت جميعها في الدورة المعنية.
10- التأكد من احترام القوانين الجبائية.

ب) دورة المخزونات

1- مراجعة أرصدة الإقفال لديون المخزون مع دفتر الأستاذ والميزانية.
2- الحصول على شروحات عن كل الأرصدة المدينة والتأكد من أنها تتعلق بتسبيقات سددت وأنها مقيدة في الأصول.
3- مراقبة التغيرات الحاصلة في الديون مع المؤسسات الحليفة.

4- إجراء الإثبات ا باشر سابات ا وردين عن طريق اختيار عينة على أساâ أƷية الرصـيد وحجـم رǄات ا ساب.

5- مقارنة الأرصدƿ الكبƘ ƿ سابات ا وردين بالفواƫ أو الكشوف ا رسلة من ا وردين ولتǖǯد من أن حسابات أوراâ الدفع Ź تصفيتها عن طريق البنǮ.

6- بالنسبة للموردين وفواƫ قيد الاستلام مراقبة :

- وصل الاستلام
- التسجيل ا خزون

7- ا صول على أهم ا وردين ومراجعة بǖن Ǆل التخفيظات وا سومات قيدت تاريŇ الإقفال وشرƵ Ǆل التغ ات ا همة مقارنة بالدورƿ السابقة.

8- إجراء ǪƜ عن ا صوم ƹ ا سجلة وهǀƢ ا راقبة :

- فواƫ ا وردين الƔ استلمŎ ƪƹ ا سجلة.
- ا صروفات اللاحقة لتاريŇ الإقفال
- وصول الاستلام ا رسلة قبل تاريŇ الإقفال

9- إعادƿ النظر أهم العقود ا وقعة مع ا ؤسسة للتǖǯد من عدم وجود التزام بالشراء بǖسـعار مبالƸ ـا فيها.

ƣ) الدائنوǹ اǔخروǹ

1- ا صول على التفاصيل بالديون الأخرى الواردƿ با يزانية :

- مراجعة الأرصدƿ مع دفاتر الأستاƿ وا يزانية.
- إعداد ليل مقارن ب الدورƿ السابقة والدورƿ ا الية من أجل إǯتشاف التغ ات والأخطـاء والعناصر ا نسية.

2- حسابات الأصول الدائنة مراقبة هǀƢ ا ساب مع ا سابات ا قابلة الأصول.

3- مراجعة الأرصدƿ ا ستحقة ساب الاقتطاعات عن الأجور مع الإقرارات الشهرية والتǖǯـد مـن التسجيل ا اƩ الصحيƶ.

4- حسابات الشرǯاء إثبات الرصيد مع عقود (القروض Ŵ سابات ا ارية) أو ضر ا معية العمومية (أرباƵ ستوǫع أجر أتعاب.)

- ا صول على إثبات مباشر فيما ƹص القروض وا سابات ا ارية
- التǖǯد من أن ا سابات ا ارية للشرǯاء ليسŎ ƪدينة خلال الدورƿ.

5- ا ؤسسات ا ليفة : نفȄ برنامج وا راجعة ما يتعلق با ديون.
6- ديون الاستغلال : إثبات رصيد حساب الأجور ا ستحقة ومقارنتها مع دفتر الأجور إǼ ōان أجـر ǿخر شهر السنة يسدد الشهر الأول من السنة ا والية.
7- التǖōد من أن حساب الأجور لا ǂفي إقتطاعات لأحد الشرōاء وأنه لا توجد مقاصـة بـ هـ ا سابات.
8- مراقبة ملاءمة أجور الإطارات السامية (الرئيȄ ا دير العام ...إƥ) مع قرارات اǂȄ أو ا معيـة العمومية.

د) ǋراƥب ورɅو!
1- مراجعة ōيفية ديد الضرائƔ على الأرباƵ.
2- التǖōد من أن ōل الضرائƔ ا ستحقة أخǀت ا سبان وأن الضرائƔ الŖ تسدد بعـد فـد ǉ تسجيلها حسابات ديون الاستغلال.

ǽ) الهǋȉات الǕǸتماȝية
1- مراجعة الأساǅ وا ساب للمباǢ ا ستحقة للهيئات الاجتماعية.
2- مراجعة مباǢ الأرصدǥ مع إقرارات ا يئات الاجتماعية.

و) مصارȇǭ للتɅدȇد
1- مراقبة تصفية ا باǢ ا قيدǥ ا اسبة ǂاية الدورǥ السابقة للتǖōد من أن ا باǢ القدƹة رصدت من ا ساب.
2- مراقبة تصفية ا باǢ ا قيدǥ ǂاية الدورǥ با صروفات ا نجزǥ أو الفوائ ا ستلمة الدورǥ اللاحقة.

ƿ) التɅبȇقات التǲارȇة
1- مراجعة التسبيقات الŖ حصل عليها ا ؤسسة من العملاء.
2- منتوجات مفيدǥ سلفا: ديد ōل ا نتوجات ا تكررǥ ومراقبتها بالتواريǸ ا عتادǥ للمتحصلات.
3- مراقبة ا باǢ ا قيدǥ حساب منتوجات مفيدǥ سلفا بالوثائق الǼبوتية.
4- متحصلات انتظار التحميل : ا صول على شروحات عن أسباǢ ǂه ا تحصلات.
5- التǖōد من عدم وجود مباǢ مالية ǥ عادية ǂه ا ساب.
6- مراقبة تصفية ǂه ا ساب بداية الدورǥ اللاحقة.
7- حسابات الأصول الدائنة :
- ا صول عل ليل اǀ ساب.
- مساءلة العميل عن أسباǢ ǂه الأخطاء.

- مراقبة حركات الحساب بالوثائق الثبوتية

المطلب الثالث : الأدلة والبراهين في المراجعة

تعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية أما المراجع فتنحصر مسئوليته حول إبداء الرأي في سلامة القوائم وتتطلب منه تخطيط عملية المراجعة بصورة تمكنه من الحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين لغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي.

يمكن تعريف الإثبات في المراجعة بأنه (عملية إقامة الدليل على صحة أو كذب القضايا التي تحتويها القوائم المالية الختامية).[1]

أولا: مصادر الأدلة والبراهين

تتعدد مصادر الأدلة والبراهين التي يعتمد عليها المراجع عند تكوين الأساس المناسب لإبـداء الرأي في سلامة وعدالة القوائم المالية وبصفة عامة تتمثل في المصادر فيما يلي :

- الملاحظة المادية.
- مصادقات الغير.
- المستندات.
- الدفاتر المحاسبية.
- المقارنات والنسب.

وسنتعرض لكل من هذه المصادر بالشرح والتحليل في النقاط التالية :

أ) الملاحظة المادية : يعتبر الاختبار المادي هو أحسن الأدلة للتأكد من وجود الأصل لان المراجـع يرى الأصل ويتم هذا الإجراء عن طريق العد والقياس أو الوزن.(1)

إن معاينة الأصل تثبت وجوده لكنها لا تثبت ملكيته أو صحة قيمته الدفترية الأمـر الـذي يتطلب استخدام مصادر أدلة إضافية أخرى مثل المستندات والسجلات والدفاتر فإن التأكـد مـن الوجود الفعلي لأصل لا يكفي إلا عند الحكم على حالة الأصل وهذا يتطلب من المراجع أن يكون ملما بالنواحي الفنية الخاصة بأنواع الأصول وإذا تعذر عليه ذلك بإمكانه الاستعانة بالخبراء مـن المستشارين في ذلك المجال وقد قسم البعض إجراءات التحقق من المخزون إلى ثلاثـة مجموعـات وفقـا للتوقيت الزمني لحدوثها وهي :[2]

---

[1] - د. أبو الفتوح علي فضالة، مرجع سابق ،ص 53

[2] - د . محمد الصبان ، د. محمد الفيومي محمد، مرجع سابق ،ص 598

1- قبل إجراء الجرد : يتم التحقق من المخزون عن طريق دراسة تعليمات الجرد قبل صدورها والإلمام بأماكن الأصناف والعوامل التي تؤثر على أحوال المخزون والأصناف بطيئة الحركة.

2- أثناء الجرد : تهدف إلى التحقق من أن العاملين يقومون بأعمالهم بجدية وكفاءة ويتم ذلك عن طريق عد وإعادة (جرد) بعض المفردات ذات القيمة الكبيرة في حضورهم وهذه العملية يجب أن تغطي الملاحظات التي يأخذها المراجع النواحي التالية :

- التفاصيل عن مفردات المخزون التي تم إختيارها بواسطة المراجع.
- المفردات التي تم جردها فعلا في حضور المراجع.
- ملاحظات عن أي إجراءات لم تنفذ رغم وجودها في تعليمات الجرد.

3- بعد إجراء الجرد : بعد المراجعة النهائية للمبالغ الواردة في حسابات المخزون يجب دراسة حركات المخزون للتحقق من قوائم الجرد الفعلية وأنها تشمل على بضائع مملوكة فعلا للمؤسسة في تاريخ إعداد القوائم المالية أما بضائع الشركة لدى الغير فيتم التحقق منها عن طريق الحصول على شهادات معتمدة من الجهات التي لديها هذه البضائع ويمكن توضيح هذه الإجراءات في الشكل التالي :

الشكل ر5! 07 : مخطط ةااراءات الاارد.

طط التدخل

θميع الإجراءات

مكتوبة

لا

نعم

وصف الإجراءات

تقييم الإجراءات

ﺿعيف

لا

نعم

توصيات للعميل

ا ﺿـور للجـ ـرد

- مراقبة تطبيق الإجراءات

- اختيارات ا سابية

- Pع ا علومات اللاﺋمة لرقابة والفصل ﺑ الدورات

استغلال نتائج ا رد

قبل الجر د

أثناء الجر د

بعد الجرد

المصدر : GUIDE D'AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES SNC, P 133

ب) مصادقات الغǁر : يعتـ الإثبات الكتوب لبعȐ الأحداǫ من طرف أجنƑ عن الؤسسة دليلا فيه ǽ من العقولية إلا انه قد يفقد مصدافيته إǽا وقع أيدȂ بعȐ السؤول قبل وصـوله إƂ الراجـع وهناǭ عدǥ أنواع من الصادقات ميكن استخدامها وهي :[1]

1 - المصادقات الموجبة : ترسل إƂ العميل للتحقق من صحة الرصيد الوارد ƎǊ ومدى مطابقته للرصيد الوارد بدفاترƋ على أن يرسل ردƋ مباشرǥ إƂ الراجع.

2- المصادقات السالبة : ترسل إƂ العميل ويطلƆ منه الرد على عنوان الراجع مباشرǥ ففط حالة عدم الوافقة.

3- المصادقات العمياء : ترسل إƂ العميل ولا يǀǯر فيها الرصيد ويطلƆ منه الرد علـى عنـوان الراجع مباشرǥ بالرصيد ǯما يظهر بدفاترƋ على أن يتوƂ الراجع عملية الطابقة بـ رصيد العميل ورصيد الؤسسة ل الراجعة ومن اللاحȚ أن حالة استخدام نظام الصادقات على الراجع اǽاǯ أربعة قرارات أساسية وهي :

- ديد نوع الصادقات الواجƆ استخدامه.
- ديد توقيƪ إرسال الصادقات إƂ العملاء.
- ديد حجم العينة الƔ ترسل إليها الصادقات من Ʀموع حسابات العملاء.
- اختيار مفردات العينة أȂ العملاء الƔ سترسل إليهم الصادقات.

وهناǭ Ʀموعة من الاعتبارات ƆƜ مراعاǩا لضمان فعالية استخدام نظام الصادقات أƵها :

- تكتƆ الصادقات بواسطة إدارǥ الشرǯة و ƪ إشراف دقيق للمراجع الارجي ويكتƆ اسم الراجع وعنوانه على ǯل مظروف لضمان وصول الردود إƂ الراجع.

- إعداد ǯشف بأũاء وعناوين حسابات العملاء بتاريƸ إرسال الصادقات على أن يقوم الراجع بالتأشير على من أرسلƪ إليهم الصادقات

- فحص الصادقات الƔ ردت للبحǬ عن الأسباب.

- إثبات Ʀيع الردود الƔ تصل من العملاء على عنوان الراجع ǯشف خاȋ مع ديد طبيعة الرد بالوافقة أو عدم الوافقة.

- متابعة أسباب عدم الوافقة مع إدارǥ الشرǯة وإجراء التسويات الƔ تكون ضرورية والاتصال بالعميل إǽا لزم الأمر

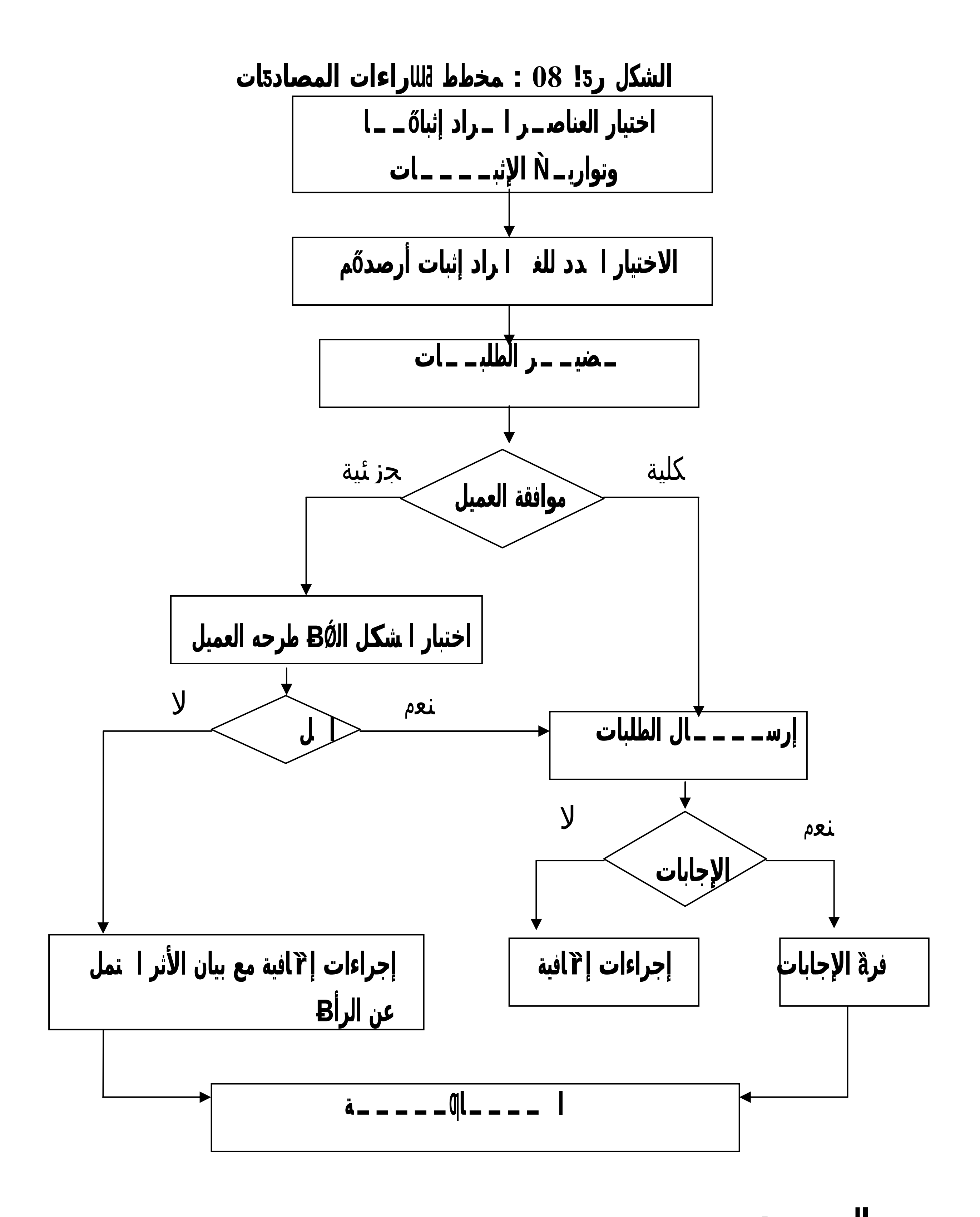
- إǽا Ń Ʋصل الراجع على ردود فيمكنه أن يطلƆ إرسال مصادقة ثانية وثالثة وإǽا Ń Ʋصل على رد يلجا إƂ أساليƆ أخرى بديلة أƵها :

[1]- SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE, OPCIT, P 115

أ- التحقق من المتحصلات اللاحقة لتاريخ المصادقة أي الأيام التي تتم في الفترة المالية الجديدة

ب- التحقق بدقة من صور بوالص الشحن للتأكد من أن ضمان شحن البضاعة فعلا إلى العميل مما يعني وجود حساب حقيقي لذلك العميل.

ويمكن توضيح هذه الإجراءات في الشكل التالي :



المصدر : GUIDE D'AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES SNC, P115

ج) المستندات : تتضمن المستندات كافة البيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة ومن صحة إثباتها في الدفاتر وتنقسم المستندات من حيث مصدر نشأتها إلى ثلاث مجموعات وهي :

- المستندات التي نشأت خارج المؤسسة ومن أمثلتها ردود المصادقات كشوف حساب البنك.
- المستندات التي نشأت خارج المؤسسة وتحتفظ بها كوسيلة لإثبات عملياتها مع وحدات البيئة الخارجية ومن أمثلتها فواتير الشراء العقود , صكوك الاستثمارات الأوراق المالية.
- المستندات التي نشأت داخل المؤسسة وتحتفظ بها الإدارة لإثبات قيامها بعمل أو نشاط معين ومن أمثلة هذه المستندات صور فواتير المبيعات محاضر استلام البضاعة كشوف الأجور والميزانيات.

وعند فحص هذه المستندات على المراجع مراعاة عدة اعتبارات أهمها مايلي :

- أن يكون المستند مستوفيا لكافة الشروط القانونية
- أن يكون السند خاصا بعمليات المؤسسة ومؤرخا
- أن يكون المستند مستوفيا لجميع التوقيعات
- أن يكون المستند أصلا وليس صورة أو نسخة

د) الدفاتر والسجلات : تنقسم السجلات والدفاتر إلى مجموعتين رئيسيتين

أولا : الدفاتر والسجلات غير المالية : تغطي هذه المجموعة كلا من القانون النظامي وعقد تأسيس الشركة ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة وعقود الإيجار وعقود التأمينات الاجتماعية وغيرها من سجلات ودفاتر قد يترتب عليها آثار مالية للمؤسسة.

ثانيا : السجلات والدفاتر المالية : تغطي هذه المجموعة جميع الدفاتر المحاسبية التقليدية (اليومية والأستاذ) ويتم فحص هذه السجلات والدفاتر لتحقيق النواحي التالية :

- مراجعة صحة إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات طبقا لما تقتضي به مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
- مراجعة الكشوف التفصيلية لميزان المراجعة
- مراجعة كشوف إعداد القوائم المالية مثل كشف جرد البضاعة وكشوف التسويات الجردية

هـ) المقارنات والنسب : تعتبر إحدى المصادر الهامة التي تبين التغيرات الجوهرية وتكشف عن الاتجاهات غير العادية[1] ويقوم هذا المصدر على مقارنة أرقام القوائم المالية للسنة الخاضعة للمراجعة مع أرقام القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة أو إلى استخدام بعض النسب المالية أهمها :

- نسبة تكلفة المبيعات إلى المبيعات
- نسبة عناصر المصروفات المختلفة إلى تكلفة المبيعات
- نسبة التداول

---

[1]- Technique De Collecte Des Eléments Probants, [Bureau Du Vérificateur Générale Au Canada 1994], P26

- نسبة انحراف التقديرات عن الأرقام الفعلية

المطلب الرابع : استخدام المعاينة العشوائية في المراجعة

المعاينة العشوائية : هي أسلوب معاينة يجعل لكل مفردة في المجتمع فرصة متكافئة في الدخول في العينة وتضمن المعاينة العشوائية أن تكون العينة ممثلة.[1]

إن استخدام أساليب المعاينات الإحصائية في المراجعة يقلل من تكاليف المراجعة مادامت العينة تمثل المجتمع قدر الإمكان.

أولا : خطوات العينات الإحصائية

إن تطبيق العينات الإحصائية يهدف إلى الحصول على عينة تمثل المجتمع الإحصائي المدروس وبأقل التكاليف وعند أستخدام أسلوب العينات هناك الخطوات يجب إتباعها :

أ) تعريف هدف وطبيعة الإختيار الذي سيجرى على العينة

ب) تحديد طريقة المعاينة المراد استخدامها.

ج) إحتساب حجم العينة.

د) إنتخاب العينة عشوائيا.

هـ) تقييم نتائج العينة.

وعند إستخدام أسلوب العينات الإحصائية يجب التفرقة بين الاختبار الإحصائي والقياس الإحصائي.

1- الاختبار الإحصائي :

يعتبر الاختبار الإحصائي طريقة إنتخاب وحدات العينة وهناك أربع طرق يمكن أن تستخدم في هذا المجال :

أ) استخدام جداول الأرقام العشوائية.

ب) العينة العنقودية البسيطة.

ج) العينة العنقودية الطبقية.

د) الاختيار المنتظم.

[1] - دومنيك سلفادور ، الإحصاء والإقتصاد القياسي ملخصات شوم، [دار ماكجر و هيل للنشر 1982] ،ص 81

أ) الاختيار باستخدام جداول الأرقام العشوائية : تعتبر من أسهل الطرق لانتخاب وحدات العينة على أساس عشوائي وجداول الأرقام العشوائية هي جداول تشمل مجموعة كبيرة من الأرقام بين الرقم صفر والرقم تسعة وتتكرر كل من هذه الأرقام نفس عدد المرات إلا يتكرر كل رقم بآخر إلا أن ترتيبها عشوائيا أي أن معرفة أي رقم لا يساعد في التنبؤ بالرقم الذي يليه وتنقسم كل صفحة من صفحات الجدول إلى أعمدة تحتوي كل منها على صفوف من الأعداد العشوائية ويتكون كل عدد منها في الغالب من خمسة أرقام ويتم إستخدام هذه الجداول بالبدء من نقطة معينة تختار عادة على أساس عشوائي ثم يتبع ذلك قراءة مجموعة إضافية من الأعداد العشوائية حتى يتم انتخاب جميع وحدات العينة وتتم قراءة الجداول العشوائية على النحو التالي:[1]

تبدء القراءة من نقطة البداية باختيار الأعداد السابقة عليها على نفس العمود ثم تستمر القراءة رأسيا من نهاية العمود التالي أي من أسفل إلى أعلى وهذا عن إستخدام جداول الأرقام العشوائية قد يظهر رقم معين أكثر من مرة خلال سحب وحدات العينة فلذلك أهمل المراجع ظهور الرقم المعاد المرات التالية للسحبة الأولى فإن هذا الإجراء يطلق عليه إسم المعاينة بدون إرجاع أما إذا لم يهمل عودة ظهور نفس الرقم ويضيفه إلى وحدات العينة في كل مرة يظهر فيها فان هذا الإجراء يطلق عليه اسم المعاينة مع الإرجاع

ب) الاختبار باستخدام المعاينة العنقودية المرتبطة : تصمم المعاينة العنقودية إذا كان المجتمع المدروس كبيرا جدا حيث يصبح من العسير تطبيق المعاينة البسيطة والطبقية فان هذه الطريقة تؤمن سحب عينة ممثلة لوحدات المجتمع وبطريقة اسهل وهذه المعاينة تصمم كالتالي:

1- تقسيم المجتمع إلى فئات مختلفة وغير متقاطعة وليكن عددها M وسنرمز لهذه الفئات بـ G_K حيث (k: 1,2,3……….M)

2- نسحب بطريقة المعاينة العشوائية البسيطة من الفئات G_k عينة من الفئات بحجم m فئة وبهذا نحصل على عينة من الفئات نسميها العينة الفئوية ونرمز لها بالرمز g ونسمي وحداتها الفئات (بوحدات العينة الفئوية ونرمز لها بالرمز g_j حيث : (j: 1,2,3……….m)

3- نفرض أن كلا من وحدات العينة الفئوية(أي g_j) تحتوي على جملة من وحدات المجتمع الأولية (العناصر) ولهذا نبحث عن عدد عناصر المجتمع الموجودة في كل من هذه الفئات ولنرمز لعدد عناصر المجتمع الموجودة في الفئة g_j بـ N_j حيث : (j: 1,2,3……….m).

وبهذا نرتب في الجدول التالي :

[1]- HOCINE HAMDANI, Statistique Descriptive , [O P U 1998], P99

العينة الفئوية أرسم الفئة	: $g_1, g_2, g_2 .... g_{m-1}, g_m$
الفئة عدد عناصر المجتمع	: $N_1, N_2, N_3 .... N_{m-1}, N_m$

4- نسحب بطريقة المعاينة العشوائية البسيطة من كل من فئات العينة الفئوية (أي من كل g_j) عينة من الوحدات الأولية الحجم وليكن n_j ولنرمز لها بـ J فنحصل على جملة من العينات نسميها بالعينات الأولية عددها ما يساوي m (عدد الفئات) وأن جملة هذه العينات تشكل عينة من الوحدات الأولية نسميها بالعينة الكلية ويكون حجمها مساويا لمجموع حجوم العينات الأولية أي أن

$$n = \sum_{j=1}^{m} n_j$$

وهنا نلاحظ أننا لا نحتاج إلى ترقيم عناصر المجتمع الموجودة في الفئات المسحوبة في العينة الفئوية فقط.

5- نقوم بتسجيل المعلومات اللازمة عن كل وحدة من وحدات العينات الأولية (وحدات العينة الكلية) ثم نجري الحسابات اللازمة لتقدير معالم المجتمع وفقا للعلاقات الرياضية المستعملة وللتوضيح نعبر عن خطوات المعاينة السابقة بالرسم التالي :

الشكل رقم 09 : طريقة المعاينة العنقودية البسيطة

المجتمع U : N عنصرا

الفئات

G_k : 1 2 3 4 K M-1 M

فئات العينة الفئوية

g_j : g_1 g_2 g_3 g_j g_{m-1} g_m

N1 N2 N3 Nj N_{m-1} N_m

j : n_1 n_2 n_3 n_j n_{m-1} n_m

العينات الأولية

المصدر : الأستاذ [illegible] محاضرات مقياس طرق المعاينات السداسي الخامس - شعبة اقتصاد كمي سنة 1983 - - الجامعة الجزائر.

ب) الاختيار باستخدام المعاينة العنقودية الطبقية : يستخدم هذا الأسلوب في حالة عدم وجود تجانس صفات المجتمع كأن يكون لدينا مجموعة مستندات متباينة كمستندات الحسابات مثل مستندات المشتريات ومستندات المبيعات وتتلخص هذه الطريقة في الخطوات التالية :

1 - التأكد من عدم وجود تجانس فئات المجتمع بالنسبة للخاصية المدروسة.

2 - تقسيم المجتمع إلى طبقات ذات فئات متجانسة ونقدر عدد وحدات كل طبقة على حدى ونرمز لعدد الطبقات بـ : L ولعدد وحدات الطبقة h بـ : N_h.

3- تقسيم كل طبقة إلى فئات (حجومها متقاربة أو مختلفة) ولنرمز لعدد هذه الفئات في الطبقة h بـ N_h و حجومها بـ N_{hk}.

4 - نسحب من الفئات M_h عينة فئوية للحجم M_h وذلك بطريقة المعاينة العشوائية البسيطة أو بطريقة المعاينة العنقودية المتناسبة مع حجوم تلك الفئات (إذا كانت الحجوم مختلفة) ولنرمز لوحدات تلك العينة بالرمز g_{hj} و حجومها بـ N_{hj}.

5 - نسحب من كل فئة من فئات العينة الفئوية في الطبقة h عينة أولية للحجم n_{hj} وذلك بطريقة المعاينة العشوائية البسيطة.

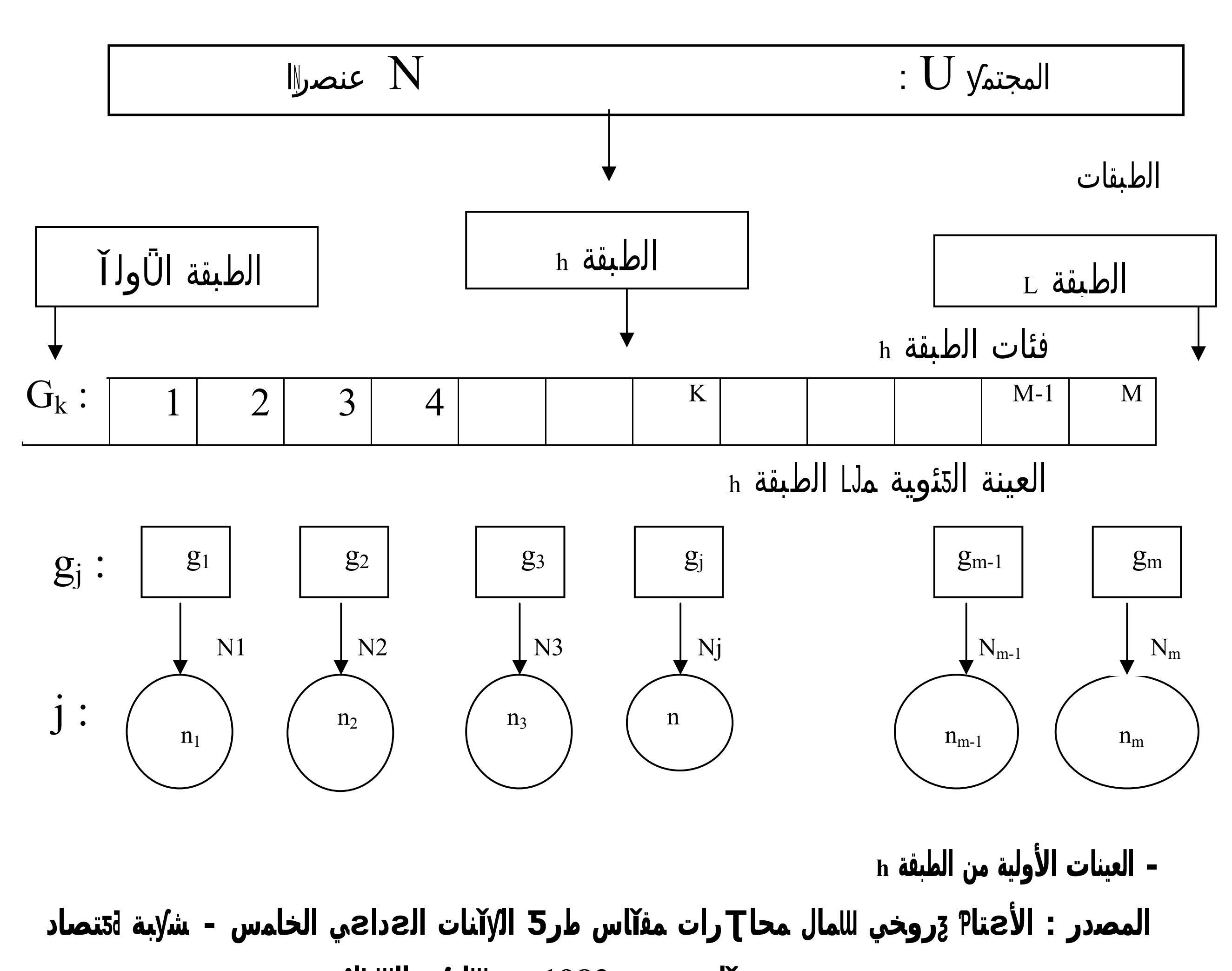
6 - نجري الحسابات على العينات الأولية المسحوبة من الفئات g_{hj} حتى نحصل على تقدير لمتوسط الطبقة h وكذلك لتباين تلك الطبقة ولتباينات المتوسط والتباين.

7- نركب معا تلك الطبقات حتى نحصل على تقديرات معالم المجتمع الكلي وتباينات تلك التقديرات.

8- نحسب حدود الثقة لتقديرات معالم المجتمع التي حصلنا عليها.

إن المعاينة العنقودية الطبقية يمكن تمثيلها بالمخطط التالي :

الشكل رقم 10 : المعاينة العنقودية الطبقية



المصدر : الأستاذ عروخي كمال محاضرات مقياس طرق المعاينات السداسي الخامس - شعبة اقتصاد كمي سنة 1983 - جامعة الجزائر.

د) الإختيار المنتظم : يعتبر الإختيار المنتظم أحد أساليب المعاينة الشائعة الإستعمال بين الباحثين ويرجع ذلك إلى سهولة تطبيقها ولقلة الوقت اللازم لسحب وحدها وتتميز طريقة الإختيار المنتظم بإمكان إستخدامها لسحب عينة من مجتمع مرقم الوحدات إلا أن ترقيم وحدات المجتمع لا يعتبر ضرورة أساسية.

2- القياس الإحصائي :

تستخدم أساليب القياس الإحصائي لتقييم النتائج التي حصل عليها المراجع عند فحص ودراسة وحدات العينة ويعطي القياس الإحصائي كيفية تحديد حجم العينة وأساليب وأهداف تقييم نتائجها: وهناك أربع طرق لغرض القياس الإحصائي يمكن للمراجع إستخدامها :[1]

أ) معاينة القبول : تهدف هذه الطريقة إلى مساعدة المراجع على رفض أو قبول مجتمع معين طبقا لمعدل أخطاء ومستوى ثقة مكان قد تم تحديدها مسبقا وعند إستعماله هذه الطريقة يمكن للمراجع أن يتخذ القرارات التالية :

- إذا زاد معدل الأخطاء في العينة عن الحد الأقصى لمعدل الأخطاء المسموح به هنا يتم رفض العينة.

- إذا قل معدل الأخطاء في العينة عن الحد الأقصى المسموح به تقبل العينة باعتبار أن خصائص العينة متشابهة لخصائص المجتمع.

ب) معاينة الصفات : تهدف هذه الطريقة إلى مساعدة المراجع على تحديد معدل تكرار خطأ معين في المجتمع وهذا في حدود مدى دقة ومستوى ثقة مكان قد تم تحديدهما مسبقا ويتم التعبير عن معدل الأخطاء عند تطبيق معاينة الصفات بالنسبة المئوية ويستخدم هذا النوع من العينات في مجال المراجعة في أكثر من جانب منها.

- التعرف على معدل الحدوث المتوقع في فواتير البيع التي لم تسعر تسعيرا سليما.

- التعرف على معدل الحدوث المتوقع في فواتير الشراء التي لم يرفق لها مستندات.

- التعرف على معدل سحب الشيكات بدون توقيع.

ولتسهيل تطبيق هذا النوع صممت جداول لتقدير معدلات الخطأ تتضمن :

- حجم المجتمع

- مستوى الثقة

- معدل الخطأ

[1] - د. محمد وجدي شركس، مرجع سابق ، ص 255

1) تحدٰد حىٓ الٓٳنة : ٸكن حديد حجم العينة ا بدئي من هذا النوع بإحدى الطرق التالية :

أ) ٰDžٰ طرٳ5 ٓالداول خاصة : صممت هذه ا داول التي تعطي حجم العينة بعد حديد كل من معدل ا دوث ا توقع وا طأ ا عيارٍ ويتخذ هذا ا دول الشكل التاٰ :

آٓادول رٳ! 05 : تحدٰد حىٓ الٓٳنة بمٰلومٰة مٰدل الحدوث المتوٳع والخطٳ المٰٳارٰ

معــدل ا ـــدوث ا توقع	ا طأ ا عيارٍ							
	0,000	0,010	0,015	0,020	0,030	0,050	0,055	0,060
1 2 3 4 5 6			x حىٓ الٓٳنة					

المصدر : محمود الٓٳد الناٰي المرآٳة إطار النرٳة والممارٓة ص 115.

ب) بٳتخدآ التوٳٰع الحدٰٰ :

1) بدون ٳتخدآ حىٓ : المٓٓتمع وذلك عن طريق إستخدام جداول خاصة موٰ ٰ حجم العينة ومعدل ا دوث ا توقع لكل مستوى ثقة لتحديد ا جم ا بدئي للعينة ويتخذ الشكل التاٰ :

الجدول رقم 06 : تحديد حجم العينة بواسطة الحد الأعلى لمعدل الحدوث المرغوب للخطأ

مستوى الثقة : 95%

حجم العينة	معدل الحدوث المتوقع					
	0,0	0,5	1,00	1,00	1,50	1,00
0						
0						
x			x			
0						
0						
0						

المصدر : محمود السيد الناغي المراجعة إطار النظرية والممارسة ص 116.

2) باستخدام حجم المجتمع : يمكن إستخدام القانون لتعديل حجم العينة المبدئي

$$n = \frac{n1}{1 + \frac{n1}{N}}$$

n : حجم العينة المعدل

n1 : حجم العينة الأولى

N : حجم المجتمع

ج) معاينة الاكتشاف : تهدف هذه الطريقة إلى مساعدة المراجع على إكتشاف خطأ واحد على الأقل في المجتمع إذا كان قد تم تقدير معدل تكرار هذا الخطأ فيه مسبقا في ظل مستوى ثقة معين ويشترط لتطبيق معاينة الاكتشاف توفر شروط أساسية أهمها :

- إن تمييز الأخطاء بالغة الجسامة مثل الأخطاء المقصودة أو غير المقصودة وأن إكتشاف حالة واحدة تتعلق بهذا النوع من الأخطاء قد تتطلب من المراجع اللجوء إلى إجراءات المراجعة الكاملة لجميع وحدات المجتمع.

- أن يتكرر ا طأ التمع بصورƹ تسمǴ بǿȂتشاف خطǖ واحد على الأقل عند فحص مفردات العينة.
- أن Ź ا عاينة ظل مستوى ثقة مع .

ولتحديد حجم العينة هȂǾ النوع يتع على ا راجع ديد معامل الǼقة ومعامل ا دوƽ

$$n = \frac{C.C}{C.H}$$

ا توقع ƹويكون حجم العينة كما يلي :

n : حجم العينة

C.C : معامل الǼقة

C.H : معامل ا دوƽ ا توقع ويع عنه كنسبة مئوية.

د) ماينة تقدير القيمة النقدية : معاينة Ŀكن ا راجع من تقرير متوسط القيمة النقدية لتمع مع عن طريق ديد متوسط القيمة النقدية لعينة يتم إنتخاŏا من ب مفردات هȂا التمع ƹوتقوم معاينة تقدير القيمة النقدية على فرض إحصائي مفادƵ أن الوسط ا ساŸ للعينة ǽǼل الوسط ا ساŸ للمجتمع حدود مدى دقة ومستوى ثقة مع .[1]

1) ǘراءات تطبيق ماينة تقدير القيمة النقدية :

- ديد حجم التمع الكلي
- ديد حجم التمع ا راد فحصه بالعينات
- ديد حجم العينة الأوƅ (ا بدئي)
- فحص العينة ا ختارƹ
- تقييم نتائج إستخدام العينة فǚذا تب أن
* ا طأ ا توقع أقل من خطǖ العينة تقبل العينة
* ا طأ ا توقع أك من خطǖ العينة Ǚب إعادƹ النظر العينة

1- ROBERT BRIEN C A , JEAN SENECAL C A , Contrôle interne et vérification , [Ed Prefontaine INC 1984], P89

2) تحديد حجم العينة : لتحديد حجم العينة نستخدم المعادلة التالية :

$$n = \left(\frac{n1 c \sigma}{E - S} \right)^2$$

n : حجم العينة المعدل

n1 : حجم العينة الأولى.

C : معامل الثقة.

σ : الانحراف المعياري.

E : الخطأ المقبول بالدينار.

S : نقطة التقدير لمجموع الأخطاء.

المبحث الرابع : إعداد التقرير

تقرير المراجعة هو الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات التي تم الحصول عليها خلال عملية المراجعة للمنتفعين بها, فهو يعتبر المنتوج النهائي لعملية المراجعة والذي يعبر عن مجموعة الأحداث التي مرت بها المؤسسة خلال فترة مالية وهذا التقرير يجب أن يتسم بالصدق والموضوعية عن الآثار الحقيقية لتلك الأحداث مهما كانت النتائج المترتبة عنها [1]

المطلب الأول : الاعتبارات الشكلية والعامة المتعلقة بالتقرير

أولا : الاعتبارات الشكلية

عادة في بداية التقرير يجب تقييد مجموعة من الإجراءات الشكلية والتي تتكون من مقدمة غالبا ما تكون في صورة رسالة ويختلف حجم هذه الإجراءات الشكلية من مراجعة إلى أخرى وفق حجم عمليات المراجعة فإذا كانت كبيرة فقد تستنفد صفحات عديدة وتشمل هذه الإجراءات الشكلية العناصر التالية[2] :

1- تاريخ التقرير :

حيث أن فترة المراجعة تحدد بفترة مالية معينة مما يلزم معه أن يكون هذا التقرير عند تلك الفترة .حيث يؤرخ باستخدام تاريخ اليوم الذي تنتهي فيه عمليات المراجعة الميدانية أي تاريخ اليوم الأخير لفترة المراجعة ويقصد بفترة المراجعة تلك الفترة الواقعة بين تاريخ إعداد الميزانية وبين تاريخ الانتهاء من عملية المراجعة الميدانية.

2- ذكر اسم المؤسسة :

يجب أن يكون موضحا بالتقرير بكل دقة اسم المؤسسة المقدم عنها التقرير وكذلك نوعها حتى لا يستخدم التقرير لشركة أخرى .

3- موجه التقرير :

يوجه تقرير المراجعة إلى العميل الذي يقوم المراجع بمراجعة قوائمه المالية فإذا كان العميل شركة مساهمة فيوجه التقرير إلى المساهمين أو إلى أعضاء مجلس الإدارة أو كليهما, أما إذا كان العميل شركة أشخاص فيوجه التقرير إلى الشركاء , أما إذا كانت شركة فردية فيوجه التقرير إلى مالك الشركة .

4- الدقة والوضوح :

يجب أن تكون عبارات التقرير دقيقة وواضحة ولا تحتمل أكثر من معنى .

5- توقيع التقرير :

[1] - د. محمود السيد الناغي ، مرجع سابق ، ص 55

[2] - د. على السيد قاسم ، مرجع سابق ، ص 192

يجب أن يوقع المراجع علي التقرير بنفسه.

ثانياً : الاعتبارات العامة

بجانب ما سبق يوجد بعض الاعتبارات العامة الأخرى علي المراجع مراعاتها عند إعداده لتقريره وهذه الاعتبارات هي ما يلي[1] :

1- يجب أن يميز التقرير كل قائمة من القوائم المالية التي يغطيها وتاريخ القائمة أو الفترة التي تغطيها

2- يجب أن يوضح التقرير أن المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وهذه المعايير هي المعايير العشرة الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي وفي مجال التقرير يجب التركيز علي المعايير الأربعة التالية

أ- أن يبين التقرير بوضوح ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها

ب- أن يبين التقرير مدى الثبات في تطبيق المبادئ في السنة المالية والسنوات السابقة

ج- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى عكس ذلك

د- يجب إن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية ككل وحدة واحدة أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك

3- يجب أن تتميز القوائم المالية بالوضوح عن طريق استخدام العناوين المناسبة وتقسيم البنود إلى مجموعات والاستعانة بالمعلومات الوصفية والملاحظات

4- يجب أن لا تستخدم الملاحظات لتصحيح أخطاء أو بيانات مظللة تحتوي عليها القوائم المالية نفسها

5- أن يوضح رأى المراجع ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال وقد فسر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هذه العبارة بان عدالة عرض القوائم المالية معناها أن يتم حكم المراجع علي ذلك في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

6- الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية التي أعدت علي أساسها القوائم المالية يؤكد للبنوك والمستثمرين وغيرهم من ذوي العلاقة أن هذه القوائم يمكن بدرجة معقولة مقارنتها بالقوائم المالية للشركة عن السنوات السابقة وبالقوائم المالية للشركات الأخرى في نفس الصناعة وبذلك يستطيع دارس الميزانية أن يقيس حجم نشاط الشركة بشركة أخرى

[1] - د. أبو الفتوح علي فضلاء ، مرجع سابق ، ص 25

المطلب الثاني : تطورات محتويات التقرير

لقد أدى الاهتمام المتزايد بمهنة المحاسبة والمراجعة إلى ظهور أشكال وصيغ عديدة لتقارير المراجعة على مر السنوات وتتبعتها الهيئات المهنية في محاولة منها لإيجاد نموذج يلقى القبول العام . ومن الملاحظ أن تقرير المراجع في أي مرحلة من مراحل تطوره يتكون من جزئين :

أ- الجزء الأول : يتناول نطاق العمل ومدى الفحص الذي أجراه .

ب- الجزء الثاني : فيتضمن الرأي الفني المحايد .

وقد كان تقرير المراجع في بداية مزاولة المهنة يعد كلمات بسيطة موجزة لا تعبر بوضوح عن رأي المراجع, وبعد ذلك ظهرت أشكال لتقرير مراجع الحسابات كانت تحتوي على كلمات تعبر بطريقة يعتبرها المراجع مناسبة , ولكنها لم تلقى قبولا عاما من إفراد المهنة ومن هذه الأشكال:

1- قبل عام 1902 :

في هذه الفترة كان تقرير المراجع لا يتضمن أي رأي فني أو شهادة عن القوائم المالية وكان على القارئ أن يستنتج بان القوائم قد حازت القبول التام من المراجع حيث انه قام بعملية المراجعة واعد التقرير وكانت صيغة التقرير تأخذ الشكل التالي :

(تنفيذا لطلبكم قمنا بإجراء مراجعة لدفاترکم وحساباتكم عن السنة المنتهية ...19 وقدمنا تبعا لذلك بعض التعليقات والأرقام بيان وشرح ما........)

2- قبل عام 1918 :

في هذه الفترة بدأت أولى المحاولات لتنميط تقرير مراجع الحسابات ولكنها لم تلق قبولا عاما وقد أصدر في هذا العام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مذكرة تضمنت نموذجا لتقرير مراجع الحسابات علي الصورة الآتية[1]:

(قمنا بمراجعة الحسابات الخاصة بشركة..........عن الفترة من ....إلى ....وأننا نشهد بان الميزانية وقائمة الأرباح والخسائر- الموضحة أعلاه - قد أعدت طبقا للخطة الموضوعة والمتفق عليها معكم.......و رأينا أنها تظهر المركز المالي للمؤسسة .../... ونتائج العمليات عن هذه الفترة.

3- قبل عام 1929 :

في هذه الفترة استخدم نموذجا آخر لتقرير مراجع الحسابات لا يتضمن أي إضافات إلى النموذج السابق سوى انه ركز الاهتمام علي مسؤولية المراجع فيما يتعلق بشهادته علي القوائم المالية.

---

[1] د. محمد الصبان ، د. محمد الفيومي محمد ، مرجع سابق ، ص 184

4-ﻓﻲ ﻋﺎﻡ 1934 :

أوصǨ اللجنة ا كونة من ﳑثلي و ﳑثلي بورصة الأوراق ا الية مع ا اسبين الأمريكيين ﺑﺎﺳﺘﺨﺪﺍﻡ ﳕوذجا آخر لتقرير مراجع ا سابات ويعتبر هدا النموذج أول الأشكال الﱵ حازت القبول العام من ا هنة .ويتميز هدا النموذج بأنه يشير إﱄ معايير ا راجعة ا تعارف عليها.

5- وﰲ ﻋﺎﻡ 1944 :

اقترح ﳎمع ا اسبين الأمريكيين ﳕوذجا آخر لتقرير مراجع ا سابات مع استبعاد ﲨلة خاصة بنطاق الفحص وهي الﱵ تنص على فحص نظام الرقابة الداخلية وأن الفحص ﱂ يتناول مراجعة تفصيلية للعمليات

6- ﰲ سنة 1947 :

ﰲ هذه الفترة قام ﳎمع ا اسبين الأمريكيين بدراسة مستفيضة معايير ا راجعة ا تعارف عليها , وإتضح له أن هذه ا عايير تستخدم على نطاق واسع في دول العاﱂ ولا تتغير حسب الظروف إلا أن الإجراءات الﱵ تتبع هي الﱵ تتغير تبعا للظروف والذي أوصى المجمع بإتباع صيغة معدلة للتقرير النمطي والذي هدا التقرير الشكل التاﱄ :

(قمنا بفحص ا يزانية العمومية للشركة .../.../... وقوائم الربح والفائض عن السنة ا نتهية في ذلك التاريخ, وقد تم هذا الفحص وفقا معايير ا راجعة ا تعارف عليها وتبعا لذلك فقد تضمن الفحص تلك الاختبارات اللازمة للسجلات ا اسبية وغيرها إجراءات ا راجعة الأخرى الﱵ نعتبرها ضرورية في هذه الضر وف و رأينا أن ا يزانية العمومية وقوائم الربح تعبر بصدق عن ا ركز ا اﱄ للشركة .../.../... وعن نتائج عملياﻬﺗا عن تلك السنة وذلك وفقا للمبادئ ا اسبية ا تعارف عليها والﱵ جرت الشركة على إتباعها بثبات إلا ما فورنت تلك ا تبعة في السنة السابقة ونلاحظ أن هذا النموذج ﳜتلف عن سابقيه في النقاط التالية :

أ- هذا النموذج استبعد ﲨلة العناصر الأخرى

ب- هذا النموذج استعمل ﲨلة جديدة وهي إجراءات ا راجعة الأخرى ومند ذلك ا ﱂ تطرأ أية تغيرات جوهرية علي ﳕوذج تقرير مراجع ا سابات حﱴ وقتنا ا اﱄ .

المطلب الثالث :أنواع التقارير

تـهدف وظيفة الفحص والتحقق إلى الحصول علي الأدلة والبراهين التي يعتمد عليها مراجع الحسابات بغرض تكـوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول سلامة وعدالة القوائم المالية وان اختلاف رأي المراجع حول القوائم المالية تبعا لاختلاف النتائج التي توصل إليها المراجع يعني وجود أنماط مختلفة من التقارير يتفق كلا منها مع الأحكام الشخصية التي توصل إليها مراجع الحسابات واهم هذه التقارير ما يلي[1] :

1- التقرير النظيف : يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات ويعتبر هذا التقرير من أكثر تقارير المراجعة قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة .وجرى العرف المهني في هذا المجال بأنه يقوم المراجع بإصدار التقرير النظيف علي القوائم المالية التي يتم مراجعتها في الأحوال التي تمثل فيها هذه القوائم نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات في هذا المركز تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويتكون هدا التقرير من فقرتين :

- الفقرة الأولى : يعطي نطاق عملية المراجعة - الفقرة الثانية تعطي رأي المراجع في هذا ويمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف في أحوال متعددة نذكر منها :

أ- عدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة

ب- عدم كفاية نظام الرقابة بصورة تسمح للمراجع بمراجعة القوائم المالية في حدود الوقت المناسب

ج- إعداد أو المشاركة في إعداد القوائم المالية بواسطة المراجع .

د- عدم إمكان تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة لاستخدامها وذلك بسبب القيود التي يضعها العميل علي نطاق عملية المراجعة .

ه- عدم إمكان تطبيق إجراءات المراجعة وذلك لأسباب خارجة عن إرادة المؤسسة أو المراجع مثل فقدان أو تلف سجلات بسبب ظروف قهرية.

و- عدم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ورفض إدارة المؤسسة أن تجرى التعديلات اللازمة علي هذه القوائم.

ز- عدم تماثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالمقارنة بالمبادئ التي اتبعت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة .

ح- عدم كفاية إيضاحات القوائم المالية.

---

1 - د. محمد وجدي شركس ، مرجع سابق ، ص 41

2- التقرير التحفظي :

يطلق على هدا التقرير اسم التقرير المقيد ,ويعتبر التقرير التحفظي امتدادا للتقرير النظيف ويرجع هدا التعديل أصلا لوجود بعض التحفظات التي يرى المراجع ضرورة الإشارة إليها وعليه فإن الشأن أن تحدد طبيعة هده التحفظات مع تفسير الأسباب و أثرها على المركز المالي.

إن إصدار التقرير التحفظي يرتبط ارتباطا وثيقا بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى مادية تأثيرها على عدالة بيانات القوائم المالية ويشترط في هده الحالة أن تكون التحفظات داتأهمية نسبية ليست بالدرجة التي تكون معها الإشارة إليها دون أن تكون لها تأثيرات مادية علي بيانات القوائم المالية.ويتم عادة تو ضيح التحفظات في فقرة النطاق عملية المراجعة أما إدا ما كانت التحفظات تتعلق بنطاق هده التحفظات تتعلق بمخالفة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيجوز الإشارة إليها في فقرة الرأي مع توضيحها إيضاحات مكمل للقوائم المالية أو كإجراء بديل يجوز توضيحها عن طريق إضافة فقرة وسيطة تقع بين فقرتي النطاق والرأي . ويستخدم في هدا النوع من التقارير عند كتابة فقرة الرأي عبارات تتضمن كلمة ما عدا أو باستثناء....

فلو حصل أن مراجع الحسابات قد نصب مؤسسة ما أثناء قيامه بعلمية المراجعة بتعديل رقم مخصص الديون المشكوك فيها لا يتفق مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها وقد رفضت الإدارة إجراء التعديلات المطلوبة ونتيجة لدالك وطبقا لأحكامه الشخصية فقد قرر المراجع أن يصدر تقريرا تحفظيا على القوائم المالية فإن هدا التقرير يمكن أن يكتب بالطريقة التالية :

أ- فقرة النطاق لا تختلف في شيء عن الفقرة الشبيهة في التقرير النمطي.

ب- فقرة وسيطة يتم فيها توضيح أسباب التحفظ كما يلي :

(ونظرا لتأخر سداد بعض الحسابات المدينة عن تاريخ الاستحقاق بمدة طويلة ولضخامة أرصدة هده الحسابات فإني أرى أن مخصص الديون المشكوك فيها يجب أن يزاد بشكل مادي عما هو عليه في القوائم المالية.)

ج – فقرة الرأي التي اشتملت على عبارة تشير إلى التحفظ الدي كان سبق توضيحه في الفقرة الوسيطة :

(و في رأيي فيما عدا ما يخص تعديل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها و ما يترتب على دالك من تأثير على رصيد الحسابات المدينة و رقم صافي الربح فإن القوائم المالية السالف الإشارة إليها تمثل بعدالة للمركز المالي تاريخ ......19 و نتيجة أعمال و التقديرات مركزها المالي عن الفترة المنتهية تاريخ الميزانية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تتمشى مع المبادئ التي تم استخدامها في الفترة المالية السابقة.

3- تقرير عدم إبداء الرأي :

يتم عادة إصدار تقرير عدم إبداء الرأي في الأحوال التي لا يمكن فيها المراجع من تطبيق إجراءات المراجعة التي يراها ضرورية للحصول على الأدلة و القرائن التي تساعده في إبداء الرأي على القوائم المالية سواء نتج ذلك بسبب القيود التي تضعها الإدارة على نطاق عملية المراجعة أو بسبب ظروف خارجة عن إرادة الإدارة أو المراجع. و يتكون تقرير عدم إبداء الرأي من ثلاث فقرات :

ـ الفقرة الأولى : تغطي نطاق عملية المراجعة التي توضح بإيجاز الحالة على عبارة معينة تشير إلى الفقرة الوسيطة و الفقرة الثانية هي الفقرة الوسيطة التي توضح الأسباب التي حدت بالمراجع إلى عدم إبداء الرأي في الفقرة الثالثة و هي الفقرة التي يتم فيها إبداء الرأي و فيما يلي نموذج لهذا التقرير :

ـ الفقرة الأولى : أي فقرة النطاق يضاف إليها في الأخير عبارة ما عدا ما جاء بالفقرة الثالثة أما الفقرة الوسيطة و فقرة الرأي فتخص ما يلي : (إن إدارة المشروع قد أصدرت تعليمات لنا بعدم حضور ملاحظة جرد المخزون السلعي في 19.../12/31 و عليه ما لم نتمكن من التحقق من قيمة المخزون السلعي البالغ قيمته xxx في تاريخ الميزانية و الذي حدده قيمة المخزون السلعي في 31 ديسمبر تؤثر تأثيرا ماديا في تحديد المركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسة فإننا لا نبدي رأيا على القوائم المالية السالف الإشارة إليها.

4- التقرير السالب :

يستخدم هذا التقرير عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المؤسسة و لإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات تأثير مادي على عدالة بيانات القوائم المالية و يجب أن يحصل المراجع على كافة الأدلة و القرائن التي تدعم رأيه السالب و يجب ألا يكون له أية تحفظات تتعلق بنطاق عملية المراجعة. ويتكون التقرير السالب عادة من ثلاث فقرات :

أ ـ فقرة النطاق : و التي تتشابه تعبيراتها مع فقرة النطاق في التقرير النمطي.

ب ـ فقرة وسيطة : توضح على أسباب الرأي السالب مع بيان تأثير هذه الأسباب على بيانات القوائم المالية.

ج ـ فقرة الرأي : التي ينص فيها على أن القوائم المالية لا تمثل المركز المالي للمؤسسة إلا أن هذا التقرير نادر الاستخدام في الحياة العملية لأن المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة تقوم عادة بتعديل هذه القوائم طبقا لمتطلبات المراجع حتى تتلافى الرأي السالب.

المطلب الرابع : التقارير الأخرى

في بعض الأحيان قد يؤدي المراجعون خدمات أخرى غير خدمات المراجعة تتطلب إصدار تقارير المراجعة ومن أهمها ما يلي[1] :

1- التقرير المطول :

هو التقرير يكون مكملا لتقرير المراجعة ويطلق عليه التقرير المفصل ويحتوي هذا التقرير على بعض المعلومات الإضافية التي قد تتمثل في المعلومات التالية :

أ- تفاصيل تحليلية لبيانات القوائم المالية وذلك عن طريق دراسة جداول التغيرات في مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج وتفسير التغيرات الجوهرية إن وجدت

ب- بيانات إحصائية تغطي جوانب النشاط المختلفة للمؤسسة

ج- تعليمات إضافية تخص بعض القوائم المالية

د- بيانات عن أثر التغيرات في مستوى الأسعار على المؤشر المالي والنتيجة

وتتضمن افتتاحية التقرير المطول نفس العبارات والفقرات التي يحتويها تقرير المراجعة وذلك بالإضافة إلى فقرة مكملة يبين فيها المراجع مدى المسؤولية التي يتحملها من تضمين هذا التقرير لبعض المعلومات الإضافية التي لا يحتويها تقرير المراجع ويحدد مسؤولية المراجع عن المعلومات الإضافية في التقرير المطول تبعا لأحكامه الشخصية عن طريق إصدار تقرير سالب عليها أو إصدار تقرير عدم إبداء الرأي عنها .

ويجب أن يراعى عند التقرير المطول عدم تضمينه أي عبارات أو معلومات أو بيانات يمكن أن يستشف منها أن تقرير المراجعة مظلل أو أن المراجع يريد الإشارة التي يفهم منها و في جميع الأحوال يعتبر المراجع مسؤولا مهنيا عن التقرير المطول بنفس درجة المسؤولية التي يتحملها تقرير المراجعة .

2- تقرير خدمات المحاسبة :

قد يطلب المراجع إلى أداء خدمات المحاسبة لمؤسسة ما أو قد يشارك في أعداد القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة وفي هذه الحالة المراجع يكون مرتبط بأداء خدمات محاسبية ويكون مسؤولا عن مدى صحة تلك العمليات وليس عن الإجراءات المحاسبية المتعارف عليها ولتفادي الخلط بين تقرير المراجع وتقارير خدمات المحاسبة فقد نص مجمع المحاسبين الأمريكي في توصية خاصة بهذا النوع من الخدمات لضرورة ختم

[1] - د. محمد وجدي شركس ، مرجع سابق ، ص 49

ƅل صفحة من صفحات القوائم ا الية ŹƗƦ توƂ على عبارƨ Ƥ تراجع مع إصدار تقرير خا Ƴ يشار فيه
Ǔن هƋƋ القوائم Ƥ تراجع بواسطة ا راجع

3- التقارير ا اصة :

تغطي التقارير ا اصة عديدا من الأحوال الƔ تتطلƤ من ا راجع إبداء رأƂ خا Ƴ يتفق مع
طبيعة ا دمة الƔ يقوم بأدائها ومن أمƅلة هƋƋ الأحوال :

أ- التقارير ا اصة بالقوائم ا الية الƔ Ź أعدادها على أساƧ ا سƑ ƅ ƅامل طبقا ا تقتضي به مبادǛ
ا اسبة التعارف عليها أو على الأساƧ النقدƂ

ب-التقارير ا اصة بالقوائم ا الية للمؤسسة وا يئات الƔ لا ƅدف إƤ قيق الربƠ أو ا ؤسسات أو
ا يئات الƔ Ƹ أن تتبع نظاما اسبيا معينا يتفق مع طبيعة النشاط الƋƂ ƢارسƧ .

ǆ- التقارير ا اصة الƔ تتعلق ببعƯ عناصر القوائم ا الية

د - التقارير ا اصة ا تعلقة بدراسات معينة مƅل دراسات تقيم أصول وخصوم مؤسسة يراد شرائها أو
دراسات سياسة مالية أو تسويقية.

و- الدراسات ا اصة الƔ قد تتطلبها ا هات ا كومية من ا ؤسسات .

ǉ- التقارير ا اصة بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

وبصفة عامة عند إعداد التقارير ا اصة Ƹ الالتزام بمعاي ا راجعة ا تعارف عليها وƋلƁ
حدود ا دى ا ناسƤ الƋƂ يتلاءم مع طبيعة هƋا النوع من التقارير.

خلاصة الفصل :

ا راجعة مهنة ‫ارâ من طرف أشـخا ĩ لـديهم مـن ا ـ g والكفـاءg مـا يؤهلهم إƃ إصدار رأيًا عن صدة âأو õƅب معلومات معينة عـن فتـرg âمنيـة معينـة هـƅا الأمر لا ƹكن بلوȀه إلا باتباع منهجية عمل ‫كنه من ا صول على أõـ قـدر مـن الأدلـة والقرائن يدعم ăا رأيه مـستعملا ǽ ـلاƠ تلـف الأدوات ا ناسـبة وا تمـǇلـة â يـارg ا لات وإجراء ا قـابلات مـع ا ـسؤول والتعـرف علـى أƧـاء ا ـوظف وأصـحاب الصلاحية بالتوقيع.

تعت عملية فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية أهـم مراحـل عمليـة ا راجعـة ǽإ من خلا ا يستطيع ا راجع أن يتõأد من أن الوقاية كمـة ومـن ديـد نقـاط الـضعف Ǵح يتم تفاديهاÛ أما فيما يتعلق بفحص ا سابات ومتابعة الأرقـام فǚنـه يـتم علـى أسـâا النتائج ا توصل إليها من خلال فحص وتقيـيم نظـم الرقابـة الداخليـة فالنظـام الـضعيف يضطر ا راجع إƃ âيادg الاختبارات إƃ ا د اƅƁ يسمǴ له بتكريȀ القناعة اللاâمة.

الفصل الثالث

دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة

مقدمة الفصل :

تقوم هذه الدراسة على تطبيق إجراءات المراجعة على تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة معتمدين في ذلك على إجراء مقابلات مع مختلف المسؤولين عن مصالح التعاونية وعلى فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية والتركيز على نظام المبيعات ونظام المشتريات باعتبارها أهم الأنشطة حيث تم استعمال الوصف الإنشائي و خرائط نظام الرقابة الداخلية أما بخصوص باقي النظم فقد تم استعمال أسئلة الإستقصاءات. فقط تم مراجعة بنود الميزانية و الأخير تحليل النتائج ومقارنتها بتقارير محافظي الحسابات وقسم الفصل إلى أربعة مباحث يتناول الأول تعريف بالتعاونية ومهامها والمبحث الثاني عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للتعاونية أما المبحث الثالث فيتناول مراجعة بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج أما المبحث الأخير فتم فيه مناقشة و تحليل النتائج المتوصل إليها ومقارنتها بتقارير محافظي الحسابات عن الفترة الممتدة من سنة 1990 إلى سنة 2000.

المبحث الأول : تقديم التعاونية محل الدراسة

سنتعرض في هذا المبحث إلى التعريف بالتعاونية محل الدراسة وأهم الوظائف والمصالح التي تتكون منها التعاونية.

المطلب الأول : النشاط والمهام

1- التأسيس :

أنشئت تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCL.S بموجب اعتماد رقم Sdel/Dct/189 الصادر عن ولاية ورقلة بتاريخ: 1980/02/14.

وتعتبر هذه التعاونية شركة مدنية تابعة لمجموعة من المنتجين المتواجدين في منطقة نشاطها وهي تعمل تحت وصاية الديوان الجزائري المهني للحبوب وفق الأمر الرئاسي رقم 23/72 المؤرخ في: 1972/06/07 والأمر رقم 106/72.

2- مهام التعاونية ونشاطها :

تعاونية الحبوب والخضر الجافة هي تعاونية فلاحية تهدف إلى ما يلي :

- الاستلام، المعالجة، التخزين، التحويل وتوزيع الحبوب والخضر الجافة ومشتقاتها.
- التنظيم لحساب الديوان المهني للحبوب
- تقديم المساعدة للفلاحين لتسهيل عمليات الإنتاج
- ضمان تخزين وتوزيع الحبوب
- المساعدة في تخفيض سعر تكلفة منتوج الحبوب وذلك بغلق المنافذ أمام المضاربين
- تحسين جودة المنتوجات المقدمة لأعضائها

يسهر على إدارة التعاونية أشخاص منتخبون من الفلاحين المنتجين للحبوب ومدير يعين من طرف الديوان الجزائري المهني للحبوب.

أما نشاط التعاونية يتمثل في تخزين وتسويق الحبوب والخضر الجافة وهو النشاط الرئيسي للتعاونية كما تقوم أيضا بتسويق البذور والأسمدة وبعض عوامل الإنتاج الفلاحي إلى المنتجين في مجال زراعة الحبوب عن طريق الرقم الجزائري وتعتبر التعاونية أيضا الممون الوحيد للناحية العسكرية الرابعة والسادسة في مجال الخضر الجافة وتقوم التعاونية أيضا في مواسم الحرث والبذر والحصاد بتأجير الآلات الفلاحية (حصادات وجرارات...) إلى الفلاحين وبأسعار معقولة جدا.

3- الإمكانيات :

تتوفر التعاونية على مخزن واحد في مدينة تقرت والآخر في مدينة ورقلة كما تتوفر التعاونية أيضا على حظيرة تتكون من 12 شاحنة للحمولة 20 طن كلها في حالة جيدة وتضمن نقل الحبوب من الموانئ وكذلك من التعاونيات القريبة من الموانئ.

يعمل بالتعاونية حوالي 80 عاملا منهم 60 عاملا يعملون بصفة دائمة والباقي متعاقدين وموسميين.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للتعاونية

تتكون التعاونية من نيابة مديرية المالية والمحاسبة ونيابة مديرية دعم الإنتاج وكذلك نيابة مديرية الفروع نوجزها فيما يلي :

1- نيابة مديرية المالية والمحاسبة :

تقوم بالإشراف على كل العمليات التي يترتب عليها إلتزامات مالية وتعتبر أهم فرع إداري في التعاونية، وهذه المديرية تتفرع إلى :

أ - مصلحة المالية والمحاسبة:

هذه المصلحة تقوم بمتابعة كل العمليات المتعلقة بخروج ودخول النقد من التعاونية ، فهي التي تشرف على إعداد الشبكات وتسليمها إلى أصحابها وكذلك تحصيل المفوترات وإيداعها بالبنك

كما تشرف على العمليات المحاسبية بدءا من جميع الوثائق إلى إعداد الميزانية.

ب - مصلحة المحاسبة المادية :

هذه المصلحة تعتني بالتغيرات الكمية والكيفية من خلال متابعتها لكل ما يتعلق بحركة المخزون فهي تسهر على متابعة حركة السلع حيث تقوم بتسجيل الكميات التي تدخل المخازن حينها وكذا الكميات التي تخرج، كما تقوم هذه المصلحة بإعداد الكشوفات المتعلقة بتعويضات النقل وبعض التعويضات الأخرى كتعويض التدخل والتخزين.

ج - مصلحة التجاري :

تسهر هذه المصلحة على متابعة طلبات العملاء وتسويق السلع إلى أصحابها وإعداد الفواتير، وهذه المصلحة لها علاقة مباشرة بمصلحة المخازن.

2- نيابة مديرية الإنتاج :

تهدف هذه المديرية التي تسهر على توفير البذور والأسمدة للمزارعين وفق احتياجاتهم وتقوم بالمتابعة التقنية وتقديم عوامل الإنتاج إلى المزارعين منذ موسم الحرث والبذر حتى موسم الحصاد، وعند الحصاد تستقبل هذه المديرية منتوج الفلاحين ليتم تخزينه في التعاونية تمهيدا لتسويقه وتتكون هذه المديرية من مصلحتين :

أ- مصلحة البذور :

تقوم هذه المصلحة بإنتاج البذور وفق إحتياجات المزارعين إذا توفرت الإمكانيات لذلك أو شرائها من التعاونيات الأخرى في حالة عدم قدرة التعاونية على الإنتاج بنفسها.

ب- مصلحة العتاد الفلاحي :

تقوم هذه المصلحة بتوفير المعدات الفلاحية (حصادات وجرارات...) والسهر على صيانتها، وهذه المعدات تؤجر إلى الفلاحين بأسعار معقولة.

أما المصالح التالية فهي تابعة مباشرة لمدير التعاونية.

1- مصلحة المستخدمين :

مصلحة مستقلة عن مصلحة المالية لها علاقة مباشرة بمدير التعاونية، وتسهر هذه المصلحة على تسيير الموارد البشرية، فيما يتعلق بالتوظيف، الترقية، التكوين كما تقوم بمتابعة حركة العمال اليومية (دخول، خروج، وغيابات...) هذه المصلحة مسؤولة كذلك على إعداد الأجور نهاية كل شهر.

2- مصلحة الأمن والوقاية :

هذه المصلحة تسهر على أمن التعاونية من ناحية الحراسة والوقاية أي كل ما يتعلق بالحماية ممتلكات المؤسسة من السرقة.

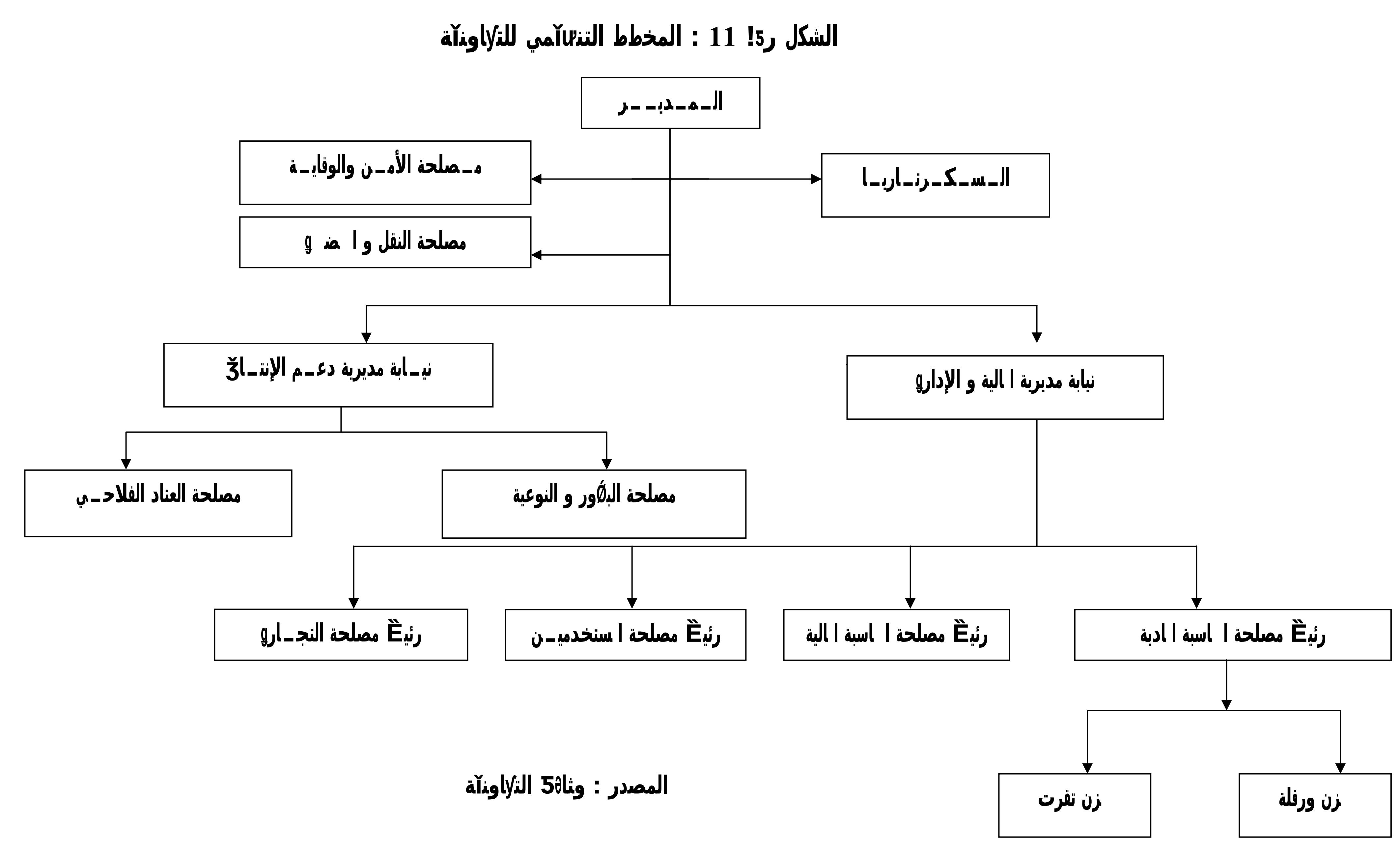
3- مصلحة النقل:

يتوفر التعاونية على 12 شاحنة ذات حمولة 20 طن في حالة جيدة هذه الشاحنات مخصصة لنقل الحبوب والخضر الجافة فقط من كامل التراب الوطني وفي حالة عجز الحظيرة على القيام بالخدمة تلجا التعاونية إلى مؤسسات النقل الخاصة بأسعار محددة مسبقا من طرف الدولة أما إذا كانت الكميات كبيرة جداً فتستعمل التعاونية النقل بالسكك الحديدية حيث أنشأت الدولة شركة خاصة بنقل الحبوب تسمى STG.

4- مصلحة النوعية:

أهم مصلحة في التعاونية تقوم برعاية المنتوج من الناحية الصحية حيث توفر الأدوية وتسهر على نظافة المخازن حتى لا تتسرب الحشرات الضارة إلى المنتوج وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقارير دورية للمديرية عن حالة المنتوج وتقوم بمعاينة منتوج الفلاح من حيث مطابقته للمعايير المتعلقة بالمواصفات التقنية (مثلا الوزن النوعي).

و الشكل رقم (7) يوضح الهيكل التنظيمي للتعاونية :


الشكل رقم 11 : المخطط التنظيمي للتعاونية
المدير
مصلحة الأمن والوقاية
السكرتاريا
مصلحة النقل و الصيانة
نيابة مديرية دعم الإنتاج
نيابة مديرية المالية و الإدارة
مصلحة العتاد الفلاحي
مصلحة البذور و النوعية
رئيس مصلحة التجارة
رئيس مصلحة المستخدمين
رئيس مصلحة المحاسبة المالية
رئيس مصلحة المحاسبة المادية
مخزن تقرت
مخزن ورقلة
المصدر : وثائق التعاونية

المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية في التعاونية

نتعرض في هذا المبحث إلى دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وهذا بإجراء مقابلات مع المسؤولين عن مختلف مصالح التعاونية والقيام بملء جداول الإستقصاءات لمختلف النظم وإبراز نقاط الضعف وإقتراح التوصيات الضرورية.

المطلب الأول : الوصف الإنشائي للمبيعات/الإملاء ومخططاتها[1]

معظم طلبيات القمح بنوعيه الصلب واللين تتم بواسطة الهاتف.

يقوم المسؤول عن مصلحة التجاري بالاتصال بأمين المخزن للتأكد من وجود البضاعة.

يتأكد المسؤول عن مصلحة التجاري من جود حصة باسم العميل لدى مصلحة الاستغلال.

رئيس مصلحة الاستغلال يأمر مسؤول الحظيرة بإرسال الشاحنات إلى المخازن.

أمين المخزن يقوم بشحن البضاعة ووزنها.

أمين المخزن يقوم بتحرير إذن المرور من نسختين :

النسخة الأولى ترسل إلى العميل مع البضاعة.

النسخة الثانية تحفظ لديه.

بعد ذلك يقوم بتحضير وصل خروج من أربع نسخ :

النسخة الأولى ترسل إلى مصلحة المحاسبة المادية.

النسخة الثانية ترسل إلى مصلحة التجاري.

النسخة الثالثة ترسل إلى مصلحة المحاسبة المالية

النسخة الرابعة والنسخة الثانية من إذن المرور تحفظ لديه.

بعد انقضاء عشرة أيام على إرسال البضاعة يقوم رئيس مصلحة التجاري بتحضير فاتورة من ثلاث نسخ على ضوء المعلومات المدونة في وصل المرور وتتوزع الفواتير كما يلي:

- النسخة الأولى ترسل إلى العميل.
- النسخة الثانية تحفظ لديه.
- النسخة الثالثة ترسل إلى مصلحة المحاسبة المالية.
- النسخة الرابعة ترسل إلى الديوان الجزائري المهني للحبوب.

[1] - مقابلة أجريت مع مسؤول مصلحة التجارة بتاريخ 2002/08/01

رئيس مصلحة المحاسبة المالية عند استلامه الفاتورة يقوم بمراقبة السعر والتأكد من توافقه مع السعر المدون قائمة الأسعار ثم يقوم بتسجيل الفاتورة في دفتر المبيعات والعملاء ثم يرتبها في ملف العملاء ترتيبا رقميا.

تحصيل قيم الفواتير يتم كل 10 أيام حيث يقوم المحاسب عند استلامه الشيكات بإعداد حافظة الإيداع من نسختين وإرسالها إلى البنك وتحتفظ بنسخة بعد تأشير البنك ليسجلها في دفتر المقبوضات ثم يرتبها في ملفات البنك.

المطلب الثاني : الوصف الإنشائي لدورة المشتريات ومخططاتها[1]

حسب احتياجات التعاونية يقوم المدير بطلب المطلوب عن طريق الفاكس ويقوم بتسجيل هذه المعلومات في دفتر الطلبيات.

- تاريخ الطلبية.
- الكمية المطلوبة.
- التاريخ المتوقع للاستلام.

70 بالمائة من الحالات البضاعة ترسل عن طريق القطار.

- عند وصول البضاعة يقوم أمين المخزون بمراقبة الكميات الواردة ومطابقتها مع وصل الإرسال وإذن المرور وهذا للتأكد من مواصفات السلعة ثم يبدأ بتفريغ القاطرات بواسطة الشاحنات وإعداد وصل دخول مرقم من ثلاث نسخ.
  - الأولى تلحق بإذن المرور وترسل إلى مصلحة المحاسبة المادية.
  - الثانية تلحق بالفاتورة وترسل إلى مصلحة المحاسبة المالية وترتب في ملف الموردين.
  - الثالثة تحتفظ بها أمين المخزن.

أما فيما يخص المشتريات من المواد واللوازم فإن إجراءات الشراء تتم على النحو التالي:

- المصلحة المستعملة: تقوم هذه المصلحة بإعداد طلب شراء داخلي من نسخة واحدة تبين فيه كمية ونوعية البضاعة ويرسلها إلى مديرية المالية للمصادقة:
- تقوم مصلحة المحاسبة بالتأكد من توفر السيولة ثم يوقع مدير المالية على الطلب الداخلي ويرسله إلى مصلحة التموين.
- يقوم رئيس مصلحة التموين وعلى ضوء المعلومات المدونة في طلب الشراء الداخلي بإعداد طلب بضاعة من ثلاث نسخ :
- النسخة الأولى ترسل إلى المورد.

---

[1] - مقابلة أجريت مع مسؤول مصلحة المشتريات بتاريخ 2002/08/01

- النسخة الثّانية ترسل إБ مصلحة الاستلام وترتǢ رفميا انتظار وصول البضاعة.
- النسخة الثّالثّة مصحوبة بطلǢ الشراء تفتȜ ȘǍما.

عند وصول البضاعة مصحوبة بوصل الإرسال يقوم رئيȄ مصلحة ا خاȃنǫ مقارنة وصل الإرسال وطلǢ البضاعة والتأȭد من مطابقة البضاعة للمواصفات والتحقق من الكميات.

- تصوير نسخة من وصل الإرسال وترتيبها ترتيبا رقمياً وتفȜ ȘǍل.
- إعداد وصل دخول من نسخت ويوȃع ȭلȫźي:
- النسخة الأوБ تفȜ ȘǍل.
- النسخة الثّانية يرسلها إБ مصلحة ا اسبة ا ادية.
- يرسل طلǢ البضاعة ونسخة من وصل الإرسال إБ مصلحة ا اسبة ا الية.
- عند وصول الفاتورǫ يقوم ا اسǢ مقارنتها بطلǢ البضاعة ووصول الإرسال ويقوم بأعـداد شـيȭ باسم ا ورد وتسجيل العملية دفتر ا شتريات وا صروفات ويرتبها ترتيباً رقمياً.

المطلب الثالث : أȭلةƏ الاستقصاءات وشبكات تقȲيȳ المها!

ź إعداد هƹƺ الاستقصاءات عن طريق ورǫ ا سؤول عن الأنظمة ا عنية وȭأنǨ الإجابات بنعم أو لاȈ أو لا يطبق وبعد إǫام هƹƺ العملية ź التأȭد من أقوال ا سؤول بأجراء اختبارات ا لاءمة وذلȬ عن طريق اختبار عينة عشوائية تتكون من ȦسةR عشرǫ ملفا عن ȭل شهر.

1 ـ استقصاءات الرقابة الداخلية : المبيعات/العملاء

الرقابة الداخلية المحاسبية	هل الرقابة موجودة؟	هل الرقابة فعالة؟	هل طرق المراقبة ضعيفة؟
1. المراقبة الكمية والنوعية للسلع المرسلة من طرف مصلحة الإرسال	نعم	نعم	نعم
2. المقارنة الكمية والنوعية للسلع المرسلة مع طلب البضاعة	لا	نعم	لا
3. المقارنة الكمية والنوعية للمردودات من طرف مصلحة الإستلام مع وصل المردودات	نعم	نعم	نعم
4. مراقبة فروقات الجرد للمحزونات	لا	نعم	لا
5. مقارنة الفاتورة مع وصل الإرسال وطلب البضاعة	نعم	نعم	نعم
6. مقارنة إذن المرور مع وصل التحويل	نعم	نعم	نعم
7. مراقبة الدخول إلى تطبيقات الفوترة	غير مطبقة		
8. مراقبة وصولات الإرسال في الفوترة	نعم	نعم	نعم
9. مراقبة الأسعار الوحدوية ومعدلات الرسوم على الفواتير	نعم	نعم	نعم
10. الرقابة الحسابية للفواتير	نعم	نعم	نعم
11. مراقبة القيد المحاسبي	نعم	نعم	نعم
12. مراقبة التسلسل الرقمي لوصولات الإرسال الفوترة	نعم	نعم	نعم
13. مراقبة التسلسل الرقمي للفواتير المسجلة في دفتر يومية المبيعات	نعم	نعم	نعم
14. وجود توقيع على وثيقة من المؤسسة تثبت أن العميل قد استلم البضاعة.	لا	نعم	لا
15. مقارنة رصيد الحسابات الإجمالية للعملاء في دفتر الأستاذ مع رصيد ميزان المراجعة.	نعم	نعم	نعم

2- شبكة تقسيم المهام: دورة المبيعات/العملاء

المهام	مصلحة التجارية	المدير	أمين المخزن	المحاسبة	المدير المالي
1- إرسال الطلبية	X				
2- اختبار ملاءة العميل وقدرته على التسديد					X
3- الترخيص بإرسال البضاعة		X			
4- الموافقة على شروط التسديد		X			
5- تقليم البضاعة المعدة للإرسال			X		
6- إعداد الفاتورة	X				
7- مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة	X				
8- مقارنة وصل الإرسال بالفاتورة	X				
9- إعداد القيد المحاسبي				X	
10- مراقبة القيد المحاسبي					X
11- التسجيل في دفتر يومية المبيعات				X	
12- التسجيل في حسابات العملاء				X	
13- إعداد ميزان مراجعة العملاء				X	
14- إعداد ميزان المراجعة حسب عمر الرصيد				X	
15- مقاربة ميزان المراجعة/حساب العملاء				X	
16- إعداد كشف العملاء				X	
17- مقارنة الكشوف بالحسابات				X	
18- إرسال فاتورة المردودات	X				
19- مقارنة ميزان مراجعة العملاء بالحسابات الفردية للعملاء				X	
20- إرسال الاحتجاجات للعملاء				X	
21- استغلال الأجوبة				X	
22- إعطاء الأمر بتمديد فترة التسديد		X			
23- الموافقة على الخصم		X			

3 - استقصاءات الرقابة الداخلية : مشتريات / موردون

الرقابة الداخلية المحاسبية	هل هذه الرقابة موجودة؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل خطر الخطأ ضعيف؟
1- المراقبة الكمية والنوعية للبضاعة المستلمة من طرف مصلحة الاستلام	نعم	نعم	نعم
2- مقارنة البضائع المستلمة كماً ونوعاً من طرف مصلحة الاستلام مع تلك التي تظهر في طلبية البضاعة.	نعم	نعم	نعم
3- مراقبة فروقات الجرد للمخزون	لا	نعم	لا
4- المراقبة الحسابية للفواتير	نعم	نعم	نعم
5- مراقبة معدل الصرف المستعمل لتحويل مبالغ الفواتير بالعملة الصعبة	غير مطبقة		
6- المقاربة بين الفاتورة وطلبية البضاعة ووصل الاستلام.	نعم	نعم	نعم
7- مراقبة القيد المحاسبي	نعم	نعم	نعم
8- مراقبة إجراءات الدخول لتطبيقات المشتريات والموردون	غير مطبقة		
9- المراقبة والتأكد من حجز المشتريات.	غير مطبقة		
10- الرقابة أثناء التسجيل المحاسبي بأن الوثيقة ليست صورة طبق الأصل أو أن الفاتورة قد سجلت أو ألغيت بعد التسديد	نعم	نعم	نعم
11- مراقبة التسجيل في حساب المشتريات والموردين لكل البضائع المستلمة وغير المفوترة.	نعم	نعم	نعم
12- مقارنة المبالغ المدفوعة والمبالغ المدونة في الفاتورة.	نعم	نعم	نعم
13- مراقبة الموردين المدينون	نعم	نعم	نعم
14- مراقبة تصحيح الأخطاء	نعم	نعم	نعم

4 ـ شبكة تقǕ المهام Ǘ موردو/مشترǓات

مـهـام	مصلحة الشراء	مدير المالية	المـديـر	أمين المخزن	ا ا Ǣاسـ ا	رئيس مصلحة المحاسبة
1- إرسال طلǢ الشراء	X					
2- المصادقة على طلǢ الشراء					X	
3- إعداد طلǢ البضاعة	X					
4- الترخيص بطلǢ البضاعة			X			
5- استلام البضاعة				X		
6- مقارنة طلǢ البضاعة بالفاتورƔ				X		
7- مقارنة وصل الدخول بالفاتورƔ				X		
8- القيد ا اسƑ					X	
9- الرقابة ا اسبية						X
10- تأشƔ قابلة للتسديد		X				
11- التسجيل دفتر يومية ا شتريات					X	
12- التسجيل حسابات ا وردون					X	
13- مقارنة Ǖشف ا ورد با سابات الفردية					X	
14- مقارنة ميزان ا راجعـة للمـوردين با ـسابات ا ماعية					X	
15- ضـ الشيكات						X
16- إمضاء الشيكات		X	X			
17- إرسال الشيكات						X
18- قبول الكمبيالة			X			
19- الدخول لتطبيق ا اسبة العامة					X	
20- متابعة ا ردودات				X		

5 - مقتضيات الرقابة الداخلية / الأجور

الرقابة الداخلية المحاسبية	هل هي الرقابة موجودة؟	هل هي الرقابة فعالة؟	هل طرق المطبقة ضعيف؟
1- مراجعة بطاقات التنقيط من طرف رئيس المصلحة	نعم	نعم	نعم
2- مقاربة قائمة العمال ببطاقات التنقيط.	نعم	نعم	نعم
3- مراقبة إجراءات الدخول في تطبيقات الأجور	نعم	نعم	نعم
4- مرجعة كيفية حساب الأجور	نعم	نعم	نعم
5- مراجعة ساعات العمل المدفوعة مع تلك التي تظهر في بطاقات التنقيط	نعم	نعم	نعم
6- مقاربة عدد العمال بعدد كشوف الأجور	نعم	نعم	نعم
7- مقاربة كشوف الأجور بدفتر الأجور	نعم	نعم	نعم
8- مراجعة تجميع دفاتر الأجور	نعم	نعم	نعم
9- مقاربة إجمالي الأجور المدون في دفتر الأجور و أساس حساب الأداءات الاجتماعية المدون في الإقرارات.	نعم	نعم	نعم
10- مراقبة حساب الأعباء الملحقة التي تظهر في كشف الإقرارات والمدفوعات	نعم	نعم	نعم
11- مراقبة تصفية حسابات القروض الممنوحة للعمال	نعم	نعم	نعم
12- الجرد الفجائي للصندوق و إعداد محاضر شهرية	نعم	نعم	نعم
13- مقارنة رصيد دفتر الصندوق مع الرصيد الظاهر في دفتر الأستاذ	نعم	نعم	نعم
14- مقارنة دفتر الأجور مع حسابات التكاليف	نعم	نعم	نعم

6 ـ شبكة تقسيم المهام لنظام الأجور

المـهـام	مصلحة المستخدمين	المـديـر	المدير المالي	المحاسب المالي
1- مسك و تحديث الملفات الفردية للعمال	X			
2- إثبات دخول وخروج العمال		X		
3- تحديد مستوى الأجور		X		
5- الترخيص برفع الأجور		X		
6- الترخيص بالعلاوات		X		
7- إثبات ساعات العمل	X			
8- الترخيص بالتسبيقات على الأجور		X	X	
9- تحضير الأجور	X			
10- مراقبة حساب الأجور			X	
11- الإثبات النهائي للأجور قبل إعدادها		X	X	
12- تحضير الشيكات أو الأمر بالتحويل				X
13- إمضاء الشيكات		X	X	
14- تحضير كشف الأجور	X			
15- التسجيل في دفتر يومية الأجور	X			
16- تحضير المقاربة البنكية للأجور	X			
17- متابعة شيكات الأجور مع المحصلة				X
18- توزيع كشف الأجر	X			

7 - استقصاءات الرقابة الداخلية : المقبوضات والمدفوعات

الرقابة الداخلية المحاسبية	هل هذه الرقابة موجودة؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل [illegible] ضعيف؟
1- مقارنة قيم الشيكات مع المبالغ المدونة في جدول المقبوضات	نعم	نعم	نعم
2- مقارنة قيم أوراق القبض بالمبالغ المدونة في جدول المقبوضات	غير مطبقة		
3- مقارنة قائمة الشيكات المقبوضة التي أعدت مصلحة البريد بالمقبوضات المسجلة في دفتر يومية الخزينة.	نعم	نعم	نعم
4- مراجعة معدل الصرف المستعمل	غير مطبق		
5- مراجعة القيد المحاسبي	نعم	نعم	نعم
6- مراجعة المبالغ المفوترة والمبالغ المقبوضة أثناء مراقبة الحساب الفردي للعملاء.	نعم	نعم	نعم
7- مقارنة تاريخ التحويل المدون بدفتر يومية الخزينة مع تاريخ العملية في كشف البنك.	نعم	نعم	نعم
8- مراقبة مجاميع دفاتر المقبوضات	نعم	نعم	نعم
9- المقاربة البنكية	نعم	نعم	نعم
10- الجرد المفاجئ للخزينة	نعم	نعم	نعم
11- مقارنة رصيد حساب العملاء مع الرصيد المدون في ميزان المراجعة	نعم	نعم	نعم
12- مراقبة الأرصدة الدائنة للعملاء	نعم	نعم	نعم
13- مراقبة كيفية معالجة الأخطاء	نعم	نعم	نعم
14- مراجعة المبالغ المدفوعة مع المبالغ المفوترة			
15- المراقبة أثناء إمضاء وسيلة التسديد (الرزمة) المكونة من الفاتورة ووصل الإستلام ووصل الطلب.	نعم	نعم	نعم

8 ـ شبكة تقسيم المهام المقبوضات والمدفوعات

مـهـام	السكرتاريـة	المحاسب العام	المـديـر	المدير العام
1- فتح البريد وإحصاء القيم المقبوضة	X			
2- مسك الصندوق والشيكات		X		
3- وضع الشيكات بالبنك		X		
4- طلب تحويل الأموال		X		
5- إثبات طلبات التحويل			X	X
6- إثبات أوامر التحويل			X	X
7- القيد المحاسبي		X		
8- مراقبة القيد المحاسبي				X
9- التسجيل في دفاتر الخزينة		X		
10- التسجيل في حسابات العملاء		X		
11- ضبط الشيكات		X		
12- ضبط المقاربة البنكية		X		
13- إثبات التسجيل في الديون المعدومة للعملاء			X	
14- الدخول للتطبيق المحاسبة العامة		X		X
15- إمضاء الشيكات			X	X

9 - استقصاءات الرقابة الداخلية / المخزونات

الرقابة الداخلية المحاسبية	هل هذه الرقابة موجودة؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل خطر الخطأ ضعيف؟
1- مراقبة مستوى الأغلفة	نعم	نعم	نعم
2- مراقبة التعبئة وأدوات القياس	غير مطبقة		
3- مراقبة التسلسل الرقمي لوصولات الجرد المحاسبي الدائم	نعم	نعم	نعم
4- مراقبة إجراءات الدخول في تطبيقات الجرد المحاسبي الدائم	نعم	نعم	نعم
5- الجرد الدوري ومراقبة فروقات الجرد	لا	نعم	لا
6- العد المزدوج أثناء الجرد الدوري	لا	نعم	لا
7- مقارنة أسعار شراء السلع والمواد مع فواتير الموردين	نعم	نعم	نعم
8- مراقبة طبيعة المصاريف المدمجة من طرف شخص غير الذي حددها	لا	نعم	لا
9- تحليل ومراقبة الفروقات على الكمية وعلى التكلفة	لا	نعم	لا
10- مراقبة الفرق بين نتيجة المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	غير مطبق		
11- مراقبة حساب سعر التكلفة	لا	نعم	لا
12- مراقبة معقولية أسعار التكلفة لتحديد نقاط الضعف	لا	نعم	لا
13- مراقبة أن كل التخفيضات الممنوحة تم اعتبارها في تقييم المخزون	لا	نعم	لا
14- مراقبة تجميع بطاقات حساب أسعار التكلفة	غير مطبقة		

10 ـ شبكة تقسيم المهام للمخزونات

المهـام	المدير العام	مصلحة المشتريات	المـديـر	أمين المخزن	المحاسبة المادية	مصلحة النوعية	المحاسبة العامة	اللجـنـة
1- إثبات طلب الشراء	X							
2- إعداد طلب البضاعة		X						
3- المصادقة على طلب البضاعة			X					
4- استلام البضاعة				X				
5- إعداد وصل التسليم				X				
6- إدخال وإخراج البضاعة				X				
7- مسك بطاقات الجرد					X			
8- التسجيل في الجرد المحاسبي الدائم					X			
9- الترخيص بخروج البضاعة للإنتاج			X					
10- إعداد وصل الإرسال				X				
11- إرسال البضاعة				X				
12- إعداد الجرد المادي								X
14- مراقبة الجرد المادي	X							
15- مقارنة الجرد المادي والمحاسبي	X				X			
16- المصادقة على التعديلات بعد الجرد			X					
17- إعداد التقرير حول المخزونات الفاسدة						X		
18- الأمر ببيع السلع الفاسدة			X					

11 – استقصاءات الرقابة الداخلية / الاستثمارات

الرقابة الداخلية المحاسبية	هل هذه الرقابة موجودة؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل الطرق المطبقة ضعيفة؟
1- مراقبة وجود طلب البضاعة قبل استلام الطلبية	نعم	نعم	نعم
2- مراقبة ملفات الاستثمارات مع الوجود المادي	نعم	نعم	نعم
3- مراقبة فواتير المورد	نعم	نعم	نعم
4- مقارنة الفاتورة ووصل الاستلام وطلب البضاعة	نعم	نعم	نعم
5- المراقبة الحسابية للفواتير	نعم	نعم	نعم
6- مراقبة معدل الصرف بالنسبة للفواتير بالعملة	غير مطبق		
7- مراقبة الأعمال المنجزة من طرف المؤسسة	نعم	نعم	نعم
8- مراقبة الأرصدة المدينة لموردي الاستثمار	نعم	نعم	نعم
9- مراقبة تقدير فترة الحياة للاستثمار	نعم	نعم	نعم
10- مراقبة تقييم فترة حياة الاستثمار الباقية مع الأخذ بعين الاعتبار التقدم التقني ومستوى الاستعمال	لا	نعم	لا
11- مراقبة اختيار طريقة الإهتلاك	نعم	نعم	نعم
12- مراقبة طريقة حساب الإهتلاك	نعم	نعم	نعم
13- إثبات ومراقبة حسابات الاستثمارات قيد التنفيذ	نعم	نعم	نعم

12 ـ شبكة توزيع المهام للاستثمارات

مـهـام	مصلحة التجارة	أمين المخزن	المحاسب المالي	المدير المالي	مصلحة المشتريات	الـمـديـر
1- الموافقة على موازنة الاستثمارات						X
2- الموافقة على التجاوزات مقارنة بالموازنة						X
3- إرسال طلب البضاعة					X	
4- الموافقة على طلب البضاعة						X
5- مراقبة فواتير المكتسبات		X	X			
6- القيد المحاسبي		X				
7- مراقبة القيد المحاسبي		X				
8- التأشير للتسديد على الفاتورة		X				
9- إذن التنازل أو التخريد						X
10- وضع فواتير التنازل	X					
11- مراقبة فواتير التنازل	X		X			
12- مسك ملفات الاستثمارات			X			
13- التسجيل في حسابات الاستثمارات			X			
14- التسجيل في حساب موردي الاستثمار			X			
15- مقارنة ملف الاستثمار مع حساب الاستثمار			X			
16- مقارنة الجرد المادي والمحاسبي			X			
17- الموافقة على تصحيح الحسابات بعد الجرد				X		
18- حساب الإهتلاكات			X			
19- مراقبة حساب الإهتلاك				X		
20- مسؤولية الجرد المادي للاستثمارات				X		

المبحث الثالث: مراجعة بنود الميزانية وجداول حسابات النتائج

هذه المرحلة في عرض ميزانيات وجداول حسابات النتـائج وجـداول الـتغيرات للسنوات 1999 و 2000 و2001 مع إعداد التغيرات في البنود والتركيز على الفروقات بالقيم والنسب لسنتي 2000 و 2001.

المطلب الأول : مراجعة بنود الميزانية

الجدول رقم 07 : الميزانيات 1999, 2000 و 2001

رقم الحساب	البيان	99	2000	2001
20.	مصاريف إعدادية	/	/	117.328,48
22.	أراضي	1.047.511,97	1.047.511,97	1.047.511,97
24.	معدات الانتاج	13.379.973,79	17.036.801,55	15.311.010,01
25.	معدات اجتماعية	859.153,55	805.734,67	752.313,79
28.	استثمارات	15.424.319,21	13.054.633,28	13.054.633,28
	الاستثمارات	30.710.958,52	31.944.681,47	30.282.797,53
30.	سلع	31.050.949,23	42.702.170,69	70.274.663,82
31.	مواد ولوازم	10.448.897,43	10.375.596,25	6.887.278,72
35.	منتوج نهائي	/	1.249.230,00	1.249.230,00
36.	مهملات وفضلات	572.320,00	/	
37.	مخزون خارج المؤسسة	/	/	10.082.354.15
	المخزون	40.072.166,66	54.326.996,94	88.493.526,69
40.	حسابات الخصوم المدينة	18.100,00	18.100,00	18.100,00
42.	حقوق الاستثمارات	156.900,00	156.900,00	156.900,00
43.	حقوق المخزونات	1.505.080,55	1.505.080,55	1.505.080,55
44.	حقوق على الشركاء	414.011.908,98	440.116.439,34	474.947.133,80
45.	تسبيقات الحساب	4.694.234,36	7.042.352,42	8.750.294,36
46.	تسبيقات الاستغلال	203.000,00	3.000,00	3.000,00
47.	العملاء	640.451.633,29	644.453.262,79	631.484.621,74
48.	الخزينة	30.669.887,99	48.083.864,53	40.715.971,32
	المدينون	1.091.710.745,17	1.141.458.358,53	1.157.581.101,77
10.	أموال جماعية	6.767.584,36	6.767.584,36	6.767.584,36
17.	تناقل بين الوحدات	211.207,38	-2.793.745,34	-1.714.286,04
18.	نتيجة رهن التخصص	- 67.765.375,18	-91.636.513,98	-112.806.942,73
	الأموال الجماعية	- 60.786.583,44	- 87.662.674,96	-107.753.644,41
50.	حسابات الاصول الدائنة	23.081,00	23.081,00	23.081,00
52.	دائنو الاستثمار	7.689.434,00	7.689.434,00	7.535.102,70
53.	دائنو المخزون	1.009.892.467,03	1.087.412.478,08	1.157.476.070,08
54.	اقتطاعات	9.108.317,74	9.567.784,65	10.119.287,94
55.	ديون اتجاه الشركات الحليفة	217.522.382,04	226.586.272,62	227.206.366,27
56.	ديون الاستغلال	1.837.419,35	2.439.796,99	1.335.628,13
57.	تسبيقات تجارية	2.681.111,71	2.681.111,71	2.681.111,71
	الدائنون	1.248.754.213,65	1.336.399.959,83	1.406.376.647,83
	النتيجة	-23.473.759,86	-21.007.247,93	-22.265.577,43

الجدول رقم 08 : الجدول التغيرات للسنوات 2000 و 2001

رقم الحساب	البيان	2000	2001	التغير	النسبة المئوية
20.	مصاريف إعدادية	/	117.328,48	+ 117.328,48	
22.	الأراضي	1.047.511,97	1.047.511,97	/	
24.	معدات الإنتاج	17.036.801,55	15.311.010,01	- 1.725.791,54	- 0.10
25.	معدات اجتماعية	805.734,67	752.313,79	- 53.420,88	- 0.07
28.	إستثمارات قيد التنفيذ	13.054.633,28	13.054.633,28	/	
	مجموع الاستثمارات	31.944.681,47	30.282.797,53	-1.661.883,94	- 0.05
30.	البضائع	42.702.170,69	70.274.663,82	+ 27.572.493,13	0.65
31.	مواد ولوازم	10.375.596,25	6.887.278,72	- 3.488.317,53	-0.34
35.	منتوج نهائي	1.249.230,00	1.249.230,00	/	/
36.	فضلات ومهملات	/	/	/	/
37.	مخزون بالخارج	/	10.082.354,15	+10.082.354,15	/
	مجموع المخزونات	54.326.996,94	88.493.526,69	34.166.529,75	0.63
40.	حسابات الخصوم المدينة	18.100,00	18.100,00	/	/
42.	مدينو الاستثمار	156.900,00	156.900,00	/	/
43.	مدينو المخزون	1.505.080,55	1.505.080,55	/	/
44.	مدينو المؤسسات الحليفة	440.116.439,34	474.947.133,80	34.830.694,46	0.08
45.	تسبيقات على الحساب	7.042.352,42	8.750.294,36	1.707.941,94	0.24
46.	مدينو الاستغلال	3.000,00	3.000,00	/	/
47.	العملاء	644.532.621,79	631.484.621,74	- 13.048.000,00	-0.02
48	الخزينة	48.083.864,53	40.715.971,32	- 7.367.893,22	-0.15
	مجموع الحقوق	1.141.458.358,53	1.157.581.101,77	16.122.743,24	0.01
10.	أموال جماعية	6.767.584.36	6.767.584,36	/	
17.	التنازل بين الوحدات	-2.793.745,34	- 1.714.286,04	1.079.459,30	0.39
18.	نتيجة رهن التخصص	- 91.636.513,98	-112.806.942,73	21.170.428,75	0.23
	الأموال الجماعية	- 87.662.674,96	- 107.753.644,41	20.090.969,45	0.23
50.	حسابات الاصول الدائنة	23.081,00	23.081,00	/	/
52.	دائنو الاستثمار	7.689.434,00	7.535.102,70	- 154.331,30	- 0.02
53.	دائنو المخزون	1.087.412.478,02	1.157.476.070,08	70.063.592,06	0.06
54.	اقتطاعات	9.567.784,65	10.119.287,94	551.503,29	0.06
55.	ديون اتجاه الشركات الحليفة	226.586.272,62	227.206.366,27	620.093,65	0,27
56.	ديون الاستغلال	2.439.796,99	1.335.628,13	-1.104.168,86	-0.45
57	تسبيقات تجارية	2.681.111,71	2.681.111,71	/	
	مجموع الديون	1.336.399.959,83	1.406.376.647,83	69.976.688,00	0.05
	النتيجة	-21.007.247,93	-22.265.577,43	1.258.329,50	0.06

المطلب الثاني : مراقبة حسابات جدول النتائج

جدول رقم 09 : جدول حسابات النتائج للسنوات 1999, 2000 و 2001

رقم الحساب	البيان	99	2000	2001
60.	سلع مستهلكة	760.871.976,07	311.818.298,15	482.173.223,61
61.	مواد ولوازم مستهلكة	21.720.884,54	10.058.453,21	16.621.379,45
62.	خدمات	6.796.662,61	6.760.580,09	5.092.501,01
63.	أجور	31.540.217,25	31.294.940,93	27.882.190,31
64.	ضرائب ورسوم	1.410.016,68	1.077.915,43	948.015,44
65.	مصاريف بنكية	22.231,30	14.514,44	90.326,46
66.	مصاريف اخرى	12.308.503,29	18.433.594,91	22.146.245,51
68.	اهتلاك المعدات	4.019.592,07	2.091.225,61	2.250.566,84
69.	مصاريف استثنائية	1.452.896,75	2.313.165,12	367.140,72
	مجموع المصاريف	840.142.380,56	383.862.687,89	557.571.589,36
70.	بيع السلع	774.360.748,00	332.665.368,00	497.901.760,93
71.	إنتاج مباع	/	/	/
72.	إنتاج مخزون	424.880,00	676.910,00	/
73.	إنتاج المؤسسة لنفسها	/	/	/
74.	خدمات مؤداة	7.961.030,54	1.070.467,23	1.356.115,00
75.	تحويل مصاريف الإنتاج	/	/	135.379,02
77.	خدمات أخرى	31.306.850,16	24.879.260,20	34.802.181,46
79.	نواتج إستثنائية	2.615.112,00	3.563.434,53	1.110.575,52
	مجموع النواتج	816.668.620,70	362.855.439,96	535.306.011,93
88.	الفرق	23.473.759,86	21.007.247,93	22.265.577,43

الجدول رقم 10 : الجدول التغيرات لحسابات الجدول النتائج لسنوات 2000 و 2001

رقم الحساب	البيان	2000	2001	السعر	المعدل
.60	سلع مستهلكة	311.818.298,15	482.173.223,61	170.354.925,46	0.55
.61	مواد ولوازم مستهلكة	10.058.453,21	16.621.379,45	6.562.926,24	0.65
.62	خدمات	6.760.580,09	5.092.501,01	-1.668.079,08	-0.25
.63	أجور	31.294.940,93	27.882.190,32	-3.412.749,71	-0.11
.64	ضرائب ورسوم	1.077.915,43	948.015,44	-129.899,99	-0.12
.65	مصاريف بنكية	14.514,44	90.326,46	75.812,02	5.22
.66	مصاريف اخرى	18.433.594,91	22.146.245,51	3.712.650,60	0.20
.68	اهتلاك المعدات	2.091.225,61	2.250.566,84	-159.341,23	0.08
.69	مصاريف استثنائية	2.313.165,12	367.140,72	-1.946.023,40	-0.84
	مجموع المصاريف	383.862.687,89	557.571.589,36	173.708.901,47	0.45
.70	بيع السلع	332.665.368,00	497.901.760,93	165.236.392,93	0.50
.71	إنتاج مباع	676.910,00	/	-676.910,00	/
.72	إنتاج مخزون	/	/	/	/
.74	خدمات مؤداة	1.070.467,23	1.356.115,00	+ 285.647,77	0.27
.75	تحويل مصاريف الإنتاج	/	135.379,02	+ 135.379,02	/
.77	نواتج أخرى	24.879.260,20	34.802.181,46	9.922.921,26	0.40
.79	نواتج إستثنائية	3.563.434,53	1.110.575,52	-2.452.859,01	-0.69
	مجموع النواتج	362.855.439,96	535.306.011,93	172.450.571,97	0.48
	الفرق	-21.007.247,93	-22.265.577,43	1.258.329,50	0,06

المبحث الرابع : تحليل النتائج

تبين جداول استقصاءات الرقابة الداخلية وشبكات تقسيم المهام أن نظام الرقابة الداخلية غير متين وأن هناك تداخل في الوظائف وأن الشخص الواحد يقوم بوظائف متعددة الأمر الذي يقوي من احتمال حدوث الخطأ أو الغش ويمكن توضيح نقاط ضعف نظم الرقابة الداخلية في النقاط التالية :

المطلب الأول : تحليل نتائج استقصاء الرقابة الداخلية

1- استقصاء المشتريات :

- عدم وجود دفتر لأوامر الشراء في مصلحة التموين قد يسبب في إصدار أوامر جديدة لبضائع لم تستلم.

- نسبة كبيرة من أوامر الشراء لا تحمل توقيع مدير المالية يؤدي إلى التعاقد على عمليات رغم نقص السيولة.

2- استقصاء المخزونات :

- إشعار إرسال البضاعة لا يحمل توقيع بواب المخزن مما يؤدي إلى خروج بضاعة غير تلك المقيدة في الفاتورة أو وصل الخروج.

- تخزين البضاعة أمام المخزن في غياب ساحة خاصة لتخزين الحبوب قد يعرض البضاعة للتلف أوالضياع.

- عدم مسك دفاتر يسجل فيها الوارد والصادر على مستوى أمين المخزون الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة متابعة حركة السلع.

- حرية الدخول والخروج إلى المخازن من طرف العمال والزبائن بسهولة ودون قيود هذا ما يؤدي إلى إطلاع الزبائن على أمور قد لا يرغب المسؤولين إظهارها إضافة إلى السرقة.

- الغياب الكلي للجرد المادي للبضائع المخزنة مما يؤدي إلى تقدير البضائع بأقل أو أكثر من حجمها.

3- استقصاء المبيعات والعملاء :

- فواتير المبيعات لا تحمل توقيع المدير أو أي شخص آخر مسؤول قانونيا.

- فواتير المبيعات ليست محفوظة في ملفات خاصة بالعملاء وبشكل متسلسل مما يصعب استعمالها عند الحاجة.

- غياب مصلحة خاصة بمتابعة العملاء وتحصيل الديون المتأخرة.

4- فحص المقبوضات والمصروفات :

- لا يتم إيداع المقبوضات في البنك كل يوم وإنما تبقى لدى رئيس مصلحة التجارة مدة أطول مما يؤدي إلى التصرف فيها واستعمالها لأغراض شخصية.

- القائم بتحرير الشيكات هو الذي يقوم بتحرير مسودة البنك ويقوم بإعداد المقاربة البنكية مما قد يتسبب في حدوث الأخطاء والتلاعب.

- المقاربة البنكية لا تحمل إمضاء الشخص آخر غير الذي قام بإعدادها.

- محضر جرد صندوق المصروفات النثرية تحمل توقيع أمين الصندوق فقط وهو نفس الشخص الذي يمسك دفتر الصندوق.

5- فحص الأجور :

- عقود التشغيل لا تحمل إمضاء العامل.

- كشف الأجر لا يشمل الترتيب السلمي للعامل.

- غياب دفتر حركات العمال (التوظيف والترقية).

- لا يوجد ملف خاص بالعمال في مصلحة المحاسبة.

- الغياب الكلي لدفتر التمهين المادة 28 من قانون 81/07 المؤرخ بـ:1981/06/27.

- دفتر العطل السنوية غير محين (Actualisé) ولا يشتمل على جميع المعلومات المتعلقة بالعامل.

6- فحص الاستثمارات :

- يتم اقتناء الاستثمارات من حساب البنك الخاص بالاستغلال ولا تقوم التعاونية بإعداد موازنات لهذا الغرض مما قد يسبب التصرف في عسر مالي للتعاونية نتيجة لكبر مبالغ الاستثمارات.

- تم التنازل عن معدات نقل إلا أنها لازالت مقيدة في دفاتر الجرد.

- تستغل التعاونية مزرعة فلاحية غير مقيدة في الدفاتر المحاسبية.

المطلب الثاني : نتائج مراقبة بنود الميزانية وجداول حسابات النتائج

إن قـراءة الـميزانية وجداول التغيرات للفترة مـا بين 2000 و 2001 تـبين الملاحظات التالية :

أ) الأصول :

الاستثمارات : تمثل القيمة الإجمالية للاستثمارات 0.07 % من إجمالي الأصول سـنة 2000 وهذه القيمة لم تتغير سنة 2001 إلا انه يلاحظ في الاستثمارات أن الحساب 28 (استثمارات قيد

التنفيذ) يظهر في حسابات التعاونية منذ سنة 1988 تاريخ إنشاء مزرعة فلاحية، سجل هذا الحساب جميع المصاريف المتعلقة بنشاط هذه المزرعة والأجور المدفوعة لعمالها عن تلك الفترة حيث بلغ رصيده الإجمالي :

: 1990/12/31 .... 5.075.811,57

: 2001/12/31 ... . 13.054.633,28

زيادة على ذلك تستغل التعاونية منذ سنة 1990 محطة توظيب ومعالجة البذور بلغت قيمتها 20 مليون دينار غير مقيدة في الدفاتر المحاسبية كما أن كل آلات المحطة والبذور وأرض المزرعة غير مقيدة في المحاسبة.

29 - الاهتلاكات : أحتسبت على أساس الطريقة الخطية وفقا للمعدلات المسموح بها قانونا حيث بلغ إجمالي الاهتلاكات بتاريخ 2001/12/31 حوالي 66 % من القيمة الأصلية.

عند التحقق من ملكية التعاونية للعقارات تبين أن هذه الأخيرة تملك قرارات تحويل موقعة من طرف الوالي تم على أساسها تسجيل هذه الأصول في حسابات التعاونية إلا أنها لا تملك عقود ملكية من المصالح العقارية.

30 - المخزونات : بلغت في 2001/12/31 قيمة المخزون السلعي حوالي 70 مليون دينار جزائري، هذه السلع لم يتم جردها ماديا وذلك بسبب عدم توفر وسائل التخزين المخصصة لهذا النوع من السلع (الصوامع) الأمر الذي نتج معه صعوبة تعدادها حسب الأصول المرعية وهي العد مرتين من طرف فريقين مختلفين يقوم بالفصل بينهما فريق ثالث في حالة الخلاف على الأقل مرة واحدة في السنة أثناء الجرد فإنه رغم قلة وسائل التخزين فإن التعاونية لم تخصص مؤونات قابلة النقص الذي قد يحصل في المخزون نتيجة التغيرات الجوية على إعتبار أن السلع مخزنة في الهواء الطلق وقد تتعرض للتلف، كما أنه نلاحظ إن التعاونية تقوم بتطبيق الجرد المحاسبي الدائم وذلك بمسك بطاقات التخزين يدون فيها الكميات التي تدخل إلى التعاونية والتي تخرج منها يوميا هذه المعلومات المتوفرة على مستوى مصلحة المحاسبة المادية غير مقيمة كما إن تقييم المخزونات يتم على مستوى المحاسبة المالية وذلك بتطبيق آخر سعر تم على أساسه شراء السلع دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي حدثت على مستوى الأسعار طوال السنة .

إن هذا الأسلوب قد يقيم المخزونات بأعلى من قيمتها الحقيقية ومن تم تحقيق أرباح غير حقيقية لا تعبر عن الوجه الصحيح للتعاونية.

إن عدم اتباع أساس ثابت واحد من فترة مالية إلى أخرى في تقويم الأصول قد يؤدي إلى التأثير على رقم النتيجة ونقله من فترة مالية إلى أخرى أو حجزه في فترة مالية بينما هو يخص فترة مالية تالية وبالتالي لا تعبر حسابات جدول النتائج عن حقيقة نتيجة نشاط المؤسسة خلال الفترات المالية المختلفة.

المدينون : إزداد المدينون بـ 1 % عن السنة المالية 2001/12/31 وتتمثل هذه الزيادة في الحسابات التالية :

44 - مدينو المؤسسات الحليفة (الديوان المهني للحبوب) : هذا الحساب يجمع فيه التعويضات التي سيدفعها الديوان المهني للحبوب للتعاونية، هذه التعويضات ترجع إلى ما قبل سنة 1988 ولم يتم تسويتها إلى يومنا هذا فإنه ليس مفيدة إبقاؤها في الدفاتر بقيم إجمالية يصعب تبريرها في حالة النزاع.

45 - يتمثل هذا الحساب مبالغ الضرائب المسترجعة حيث زادت سنة 2000 بنسبة 24%.

47 - عملاء : حساب العملاء 2001/12/31 نقص بنسبة 2 % عن سنة 2000، إلا أن فحص هذه الحسابات أظهر الملاحظات التالية :

أن هناك حسابات تظهر منذ سنة 1990 بمبالغ مختلفة بلغت أكثر من 30 % من إجمالي حسابات العملاء هؤلاء العملاء غير موجودون في السوق بسبب الإفلاس الأمر الذي جعل هذه الديون غير قابلة للتحقيق فهي تعتبر خسائر محققة يجوز أدراجها في جدول حسابات النتائج كمصاريف إستثنائية بشرط توفر الدليل القاطع على حق إعدامها وهذا حتى تكون الميزانية مطابقة لواقع التعاونية الحقيقي، المادة 718 من القانون التجاري.

عند فحص الحسابات الإجمالية للعملاء لوحظ أن هناك عدد كبير من العملاء يسددون نقدا أو خلال فترة قصيرة الأمر الذي أدى بالمسؤول إلى تخصيص حساب خاص يسجل فيه كل المبيعات وكل الشيكات أو وصولات التسديد، إن هذا الأسلوب خاطئ لأن التعاونية ستجد صعوبة واضحة في معرفة رصيد حساب أحد العملاء في حالة خلاف معه حيث يستحسن إستعمال حساب لكل عميل وباسمه الخاص سواء عن المبيعات نقدا أم بالأجل وهذا الأسلوب يكون رقابة فعالة على جميع المقومات.

48 - المخزونة : لقد إنخفضت حسابات المخزونة بنسبة 15% مقارنة بسنة 2001 رغم هذا الانخفاض إلا أن المبالغ المتبقية في حسابات المخزونة مبالغا فيها جدا وتعتبر أموالا عاطلة لم تستفد التعاونية منها رغم وجود إمكانيات كبيرة في استعمالها في مجالات استثمارية أخرى، عند تتبع هذه

ا سابات منذ سنة 1991 لوحظ أن هذه ا سابات و على أرصدة جداً ويمكن توضيح هذه ا بالغ في ا دول التالي :

مليون دينار

السنوات	91	92	93	94	95	96	97	98	99	2000	2001
ا زينة	9.839	8.5876	31.301	40.431	68.790	75.405	52.335	42.336	30.669	48.083	40.715

رغم خضوع هذه السنوات لعملية ا راجعة تشر تقارير مندوب ا سابات السابق إلى كيفية استعمال هذه النقود والاستفادة منها كما هو معلوم فإن حيازة الأصول النقدية يترتب عنها خسائر في القوة الشرائية إذا ما ارتفعت الأسعار كما تؤدى إلى ربح في القدرة الشرائية حالة الانخفاض العام للأسعار و على هدا الأساس فإن حيازة الأصول النقدية تستدعى ا يطة وا ذر والإقلال منها بقدر الإمكان.

ب) الخصوم :

10- الأموال ا ماعية : تتزايد الأموال ا ماعية الاحتياطات السالبة من سنة لأخرى حيث بلغت الزيادة 8.83 با ائة سنة 2001 مقارنة بسنة 2000 هذه الزيادة ترجع إلى تراكم ا سائر من دورة إلى أخرى حيث أن التعاونية قق ربحا مند سنة 1991 حيث بلغت ا سارة الوقت 522.228,77 دج لتصبح 22.265.577,43 دج سنة 2001 إن هذه ا سائر ا تتالية أدت إلى إطفاء رأس ا ال ا قدم من طرف الدولة وا ماعات ا لية عند إنشاء التعاونية والذي كان 6.767.584,36 دج ا أثر سلبا على الذمة ا الية للتعاونية وأضعف قدرتها على سداد الديون اتجاه التعاونيات الأخرى حيث تمثل هذه الديون 82 با ائة من إجمالي الديون.

53- ديون ا خزون : تمثل ديون ا خزون 82 با ائة من إجمالي الديون تتكون هذه الديون من مشتريات القمح بنوعيه الصلب واللين من التعاونيات الأخرى وبعض ا شتريات من ا واد واللوازم الأخرى شرائها في الأيام الأخيرة من السنة عند فحص حسابات ا وردين تبين أن بعض ا وردين غير موجودين في السوق إلا أن أرصدتهم تظهر با يزانية هذه الوضعية تسوية عن طريق مستندات معتمدة من قبل مسؤول حيث لا تستعمل قيود التسوية كوسيلة لتغطية ا طأ أو تغطية غش أضف إلى ذلك فإن نسبة من موردي ا خزون لديهم أرصدة مدينة بلغت 443.199,34 تاريخ إقفال ا يزانية هذه الوضعية يجب متابعتها بعناية حتى يتم التعرف على أساس العملية وإجراء قيود التسوية ا ناسبة.

55- الديون ا الديون الديوان ا زائر للحبوب : الديون عبار عن شبه رائ تقوم بـدفعها التعاونية مقابل بيع ل قنطار من القم أو ا بوب ا افة بلغ قيمتها 227.206.366,00 دج

2001/12/31 الديون مثلها م ـل ا فـوة ا ـ بلغـ 474.947.133,80

إن ا هـا يومنـا إ التعاونية ولا الديوان ولا متابعتها من طرف الديوان ولا التعاونية يتم تسويتها ولا متابعتها 2001/12/31

البحث عن حقيقة الأرقام ومدى مطابقتها للحقيقة قد يوفر للتعاونية السيولة ال تـساعدها على الاستثمار ال بناء ا خا ن ا خصصة لتخزين ا بوب ا فق ا وفرا اقتصاديا يـساعدها على امتصا ا سائر ا تراكمة.

) النواتج :

70- ا بيعات : ل مبيعات السلع 92 با ائة من ا النواتج سنة 2000 و93 با ائـة سنة 2001 الزيادة نتيجة لظهور مطاحن جديدة تعمل ال نـشاط التعاونيـة إ جانب مؤسسة الرياض (مطاحن الواحات) تفرت حيث تعت الزبون الرئيسي للتعاونية بلغ الزيادة ا بيعات من سنة 2000 إ 2001 نسبة 50 با ائة رغم الزيادة فان التعاونية تتمكن مـن قيق الأرباح حيث أن ا امش الإ لا يغطي إلا نسبة 58 با ائة من الأجور فقط والباقي تـتم تغطيته من موارد أخرى تعويضات النقل وبع ا دمات الفلاحية ال تؤديها التعاونية لعملائهـا الو عية السيئة ا تمثلة عدم كفاية ا امش الإ لتغطية ا بالغ الإ جـور بـصرف النظر عن ا صاريف الأخرى أدى إ توا ا سائر من سنة لأخرى ا أثر سلبا على ا مة ا اليـة للتعاونية حيث أصبح عاجزة على تسديد ديو التعاونيات الأخرى.

74- ا دمات ا ؤداة : بلغ الزيادة ا ساب 27 با ائة بـ سنة 2000 و2001 هـ الزيادة تتمثل ا دمات ال أد التعاونية إ ا ستثمرين ال ال الفلاحي و بسبب زيـادة ا ساحات ا زروعة وتزايد عدد ا ستثمرين كما تعت التعاونية هي ا ؤسسة ال تتوفر على معدات فلاحية قادرة على مواجهة الطلب ا تنامي.

77- نواتج أخرى : بلغ الزيادة ا ساب 40 با ائة بـ سـنة 2000 و2001 هـ ا ساب يسجل فيه ل التعويضات الواجب إستردادها من الديوان ا ه للحبوب مثل تعويضات النقل وتعويضات التخزين وتعوي التدخل وهو ما يشبه العمولة وقيمتـها 25 دينـار جزائـر للقنطار ا باع.

79- نواتج خارج الاستغلال : ا ساب بنسبة 69 با ائة سنة2001 مقارنة بـسنة 2000 .



د) الأعباء :

60- تكلفة شراء البضائع : تمثل حساب تكلفة البضائع المشتراة 87 بالمائة من إجمالي الأعباء بتاريخ 2001/12/31 و81 بالمائة من إجمالي الأعباء 2000/12/31 وتستعمل المؤسسة تقدير تكلفة البضاعة المباعة طريقة الجرد المتناوب دون الحصول على ترخيص من وزارة المالية لهذا الحساب تحمل الكثير من المخاطر مادامت أسعار المخزون غير مضبوطة .

61- المواد واللوازم : بلغت الزيادة في هذا الحساب بنسبة 65 بالمائة 2001/12/31 مقارنة بسنة 2000 هذه الزيادة ترجع إلى زيادة الطلب على قطع الغيار وتزايد الإصلاحات وسائل النقل بسبب تردي حالتها وقدمها حيث كل وسائل النقل تعدت عمرها الإنتاجي أدى إلى التزايد المستمر أسعار الوقود وقطع الغيار.

63 -أجور العامل : رغم أنه كان 2001/12/31 يمثل 5 بالمائة من إجمالي الأعباء و8 بالمائة من إجمالي الأعباء 2000/12/31 فهو يتناقص حيث بلغت نسبة النقصان 25 بالمائة سنة 2001 مقارنة بسنة 2000 هذا الانخفاض قيمة الأجور المدفوعة سنويا يرجع إلى النقص الكبير الذي حصل عدد العامل بسبب سياسة التخلي الطوعي عن المنصب التي انتهجتها التعاونية لترشيد المصاريف وإنقاص الفائض من العمال مقابل منحة تدفع للعامل أدى إلى خروج حوالي ثمانية عمال إلى التقاعد والتقاعد المسبق.

64- ضرائب ورسوم : هذا الحساب انخفض بنسبة 12 بالمائة هذا راجع إلى الانخفاض قيمة الأجور علماً بأن التعاونية معفاة من الضرائب على الدخل والرسم على النشاط المهني.

66- مصاريف أخرى : نسجل هذا الحساب كل الإتاوات الواجب دفعها إلى الديوان المهني للحبوب حيث بلغت الزيادة 20 بالمائة 2001/12/31 مقارنة بسنة 2000 هذه الزيادة ترجع إلى الزيادة المبيعات كما يظم هذا الحساب مصاريف تأمين الإدارة والشاحنات.

68- حصص الاهتلاك : سجل هذا الحساب زيادة طفيفة تقدر بـ 8 بالمائة 2001/12/31 مقارنة بسنة 2000 هذه الزيادة ترجع إلى معدات مكتب تم اقتنائها سنة 2001 .

المطلب الثالث : مقارنة تقارير محافظي الحسابات ونتائج الدراسة

سوف نناقش هذا المطلب الملاحظات المقدمة من طرف مندوبي الحسابات كما وردت تقارير الفترة الممتدة من سنة 1991 إلى نهاية سنة 1996 والفترة الممتدة من سنة 1996 إلى نهاية سنة 2000.

أولا : تقارير الفترة 91/90 إلى غاية 96/95

خلال هذه الفترة كانت التعاونية تعمل بنظام السنة الفلاحية والتي تنطلق عند بداية جوان وتنتهي في 31 ماي أي أنها تبدأ بموسم الحرث والبذر وتنتهي بموسم الحصاد وتتمثل الملاحظات المقدمة عن هذه الفترة فيما يلي :

- لا يوجد ضمن التقارير السابقة أي تقرير يتعرض لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث إقتصر التقرير على نقد الحسابات وتقديم توصيات تتعلق بتعديل النتيجة وذلك بسبب نسيان بعض المصاريف لم يتم إدراجها ضمن مصاريف الدورة.

- ملاحظات تتعلق بضرورة مسك دفتر الجرد الخاص بالاستثمارات.

- ملاحظات تتعلق بكشف تسوية الحسابات البنكية للتعاونية حيث تظهر على مستوى هذا الكشف مبالغ ترجع لسنة 90 لم تتم تسويتها.

- ملاحظات حول المبلغ المسجل في حساب فواتير قيد الاستلام والمقدر بمبلغ 21 مليون دينار في نهاية 96 لم تتم تسويته.

- ملاحظات حول مبلغ قدره 23 مليون دينار تم اقتطاعه مباشرة من حساب التعاونية بأمر من الديوان المهني للحبوب وذلك لتسوية فواتير مشتريات قطع الغيار لصالح المزارع الفلاحية وذلك في إطار سياسة الدعم الفلاحي، هذا المبلغ غير مقيد في حسابات التعاونية.

- ملاحظات حول طاحونة أشتريت سنة 93 تستغلها التعاونية في إنتاج أغذية الأنعام هذه الطاحونة مسجلة في حسابات التعاونية و تحسب عنها الإهتلاكات إلا أن العمليات الخاصة بنشاط الطاحونة غير مقيدة لا في دفاتر التعاونية ولا في دفاتر خاصة بنشاط الطاحونة.

ثانيا : تقارير الفترة ما بين 97/96 إلى 2000

خلال هذه الفترة انتقلت التعاونية إلى العمل بنظام السنة المدنية وتم تغيير مندوب الحسابات مراعاة للنص القانون 08/91 ويمكن سرد الملاحظات الواردة في تقارير الفترة الثانية كالآتي :

- لم تتعرض كل التقارير إلى دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة في التعاونية.

- ملاحظات حول إعادة تقييم الاستثمارات على إعتبار أن التعاونية لم تقم بهذا الأجراء رغم وجود قانون يؤكد ذلك.

- تقديم توصية تتعلق باحتساب 2 بالمائة كمعدل إهتلاك المباني بدلا من 5 بالمائة.

- ملاحظات تتعلق بضرورة القيام بالجرد المادي للاستثمارات وحساب الأصول المزرعية.

- ملاحظات تتعلق بعدم توفر وثائق تثبت ملكية المزرعة التي تديرها التعاونية والتي بلغت المصاريف الخاصة بها 13 مليون دينار حيث أوصى بضرورة تقييدها في الدفاتر وهذا بعد تقييمها حسب ما تنص عليه القوانين .

- ملاحظات تتعلق بضرورة إجراء الجرد المادي للمخزون السلعي خاصة المخزون القمح اللين والصلب.

- ملاحظات تتعلق بالتقييد بالإضافة للتعويضات وعن بعض الفروقات المحاسبية.

- ملاحظات حول تالية النظام المحاسبي.

- ملاحظات تتعلق بتصفية حسابات المدينون واحتساب المؤونات الضرورية.

- ملاحظات تتعلق بالزيادة المفرطة في حسابات الديون.

- ملاحظات خاصة بالزيادة الهائلة في حساب فواتير قيد الاستلام .

بعد عرض أهم الملاحظات التي وردت في تقارير مندوب الحسابات عن الفترة الأولى والثانية ومقارنة هذه الملاحظات بنتائج الدراسة نستخلص الآتي :

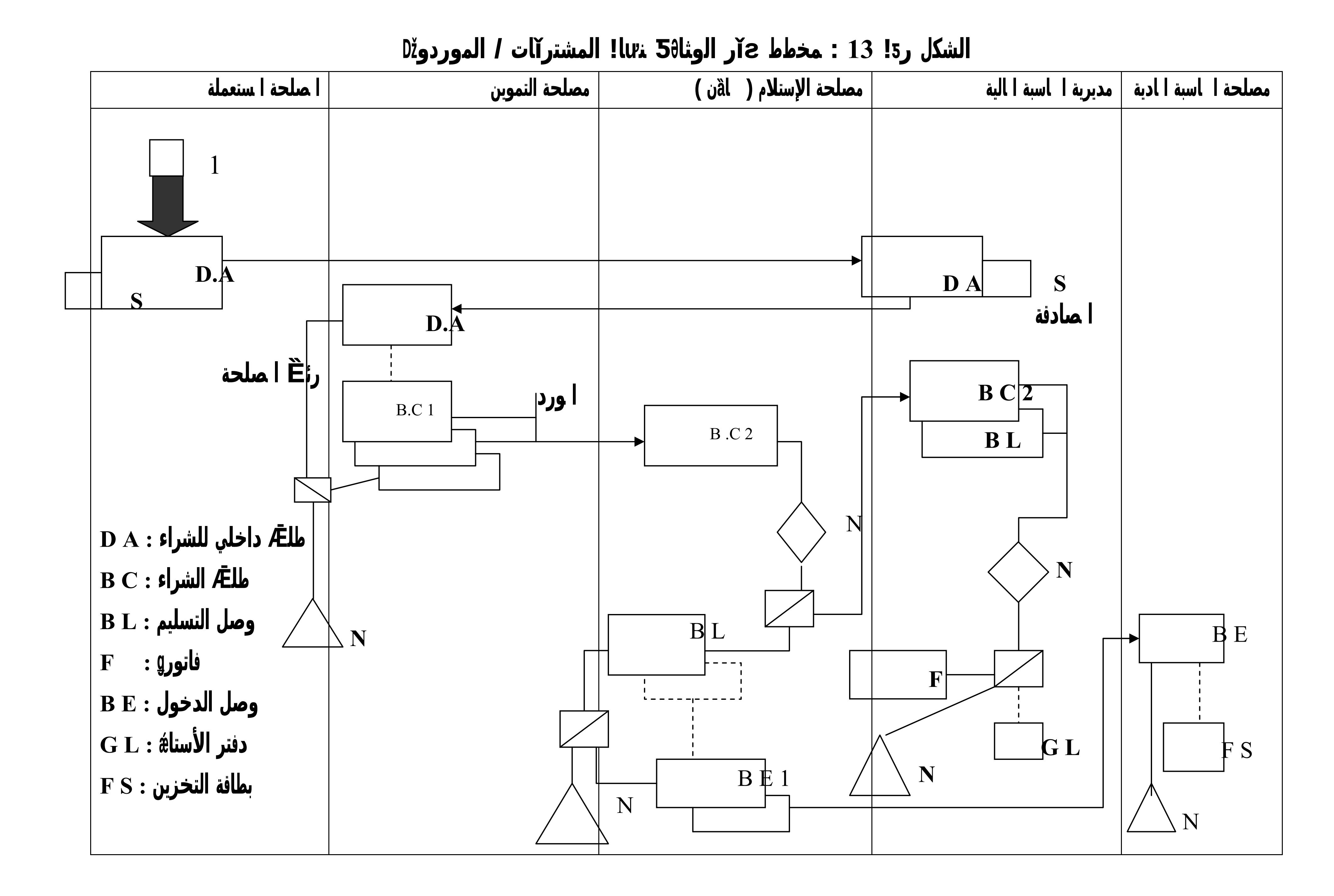
- إن أهم شيء يذكر هو عدم تعرض أي من مندوبي الحسابات إلى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا أمر ينقص من مصداقية عمل مندوب الحسابات ويقلل من أهميته.

- عدم تعرض أي من التقارير إلى خطة البحث في القيود المحاسبية ويمكن إرجاع هذا إلى عدم بذل العناية المهنية الكافية من طرف مندوب الحسابات.

- بعض الملاحظات المدونة في تقارير الفترة الأولى لم تتم تسويتها حتى سنة 2000 لم تتعرض لها تقارير المرحلة الثانية وهذا يؤكد عدم استغلال مندوب الحسابات اللاحق تقارير زميله السابق.

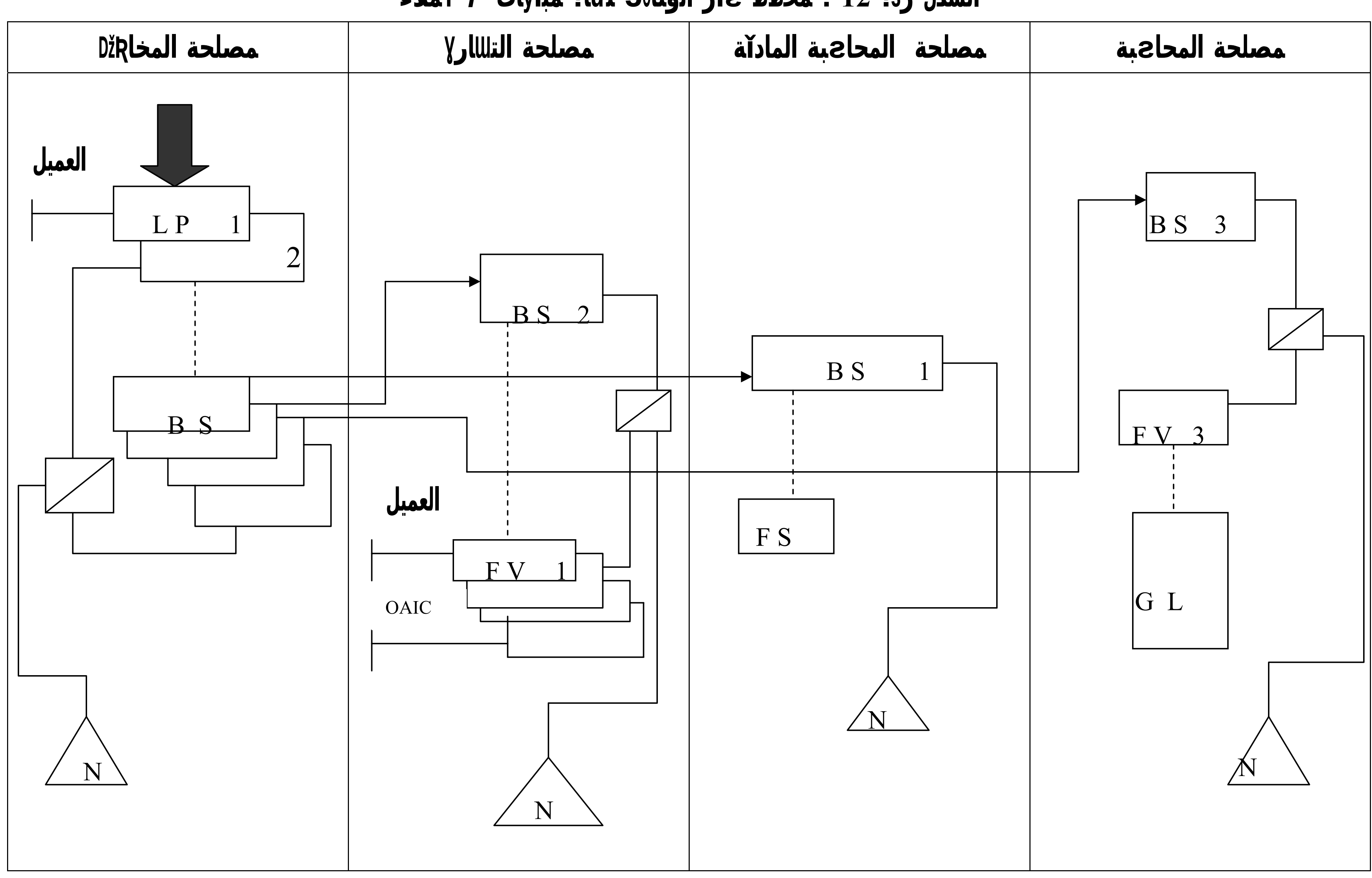
- لم تتعرض تقارير الفترة الأولى لا من بعيد ولا من قريب إلى المؤونات وإبراز مدى أهميتها في إظهار القيمة الحقيقية للأصول.

- تقارير المرحلة الأولى والثانية لم يتعرض أيا منهما إلى كيفية تقدير المخزون السلعي أو محاولة اقتراح طريقة تتلاءم و خصوصيات التعاونية.



الشكل رقم 13 : مخطط دوران الوثائق في المشتريات / الموردون

الشكل رقم 12 : مخطط دورة الوثائق لعملية المبيعات / العملاء



L P : إذن المرور B S : وصل الخروج F V : فاتورة مبيعات OAIC : الديوان الجزائري المهني للحبوب

خـــاتـمـة

تعت ا راجعـة الأداƔ الأǯـر فاعليـة الـ Ɣ تـساعد الإدارƔ التعـرف علـى أهـم ا عوقات الƔ تواجه التنفيǾ الفعلـي والـسليم لـسياسة ا ؤسـسة خاصـة إǽا Ǻ الـتحكم نظـم الرقابة الداخلية.

إن ا دف الرئيسي لعملية ا راجعة هو إبداء الرأƜ على القـوائم ا اليـة لتقريـر مـا إǽا ǯانƘ هǾ القوائم ƫǯ ƫǯيلا عادلا حقيقة ا رǯز ا ـاƃ للمؤسـسة ǯمـا أن عـدم قـدرƔ ا راجـع على اǯتشاف ا طƘ ومنع الغش لا ƹكن اعتبارƋ قرينة علـى إƷـال ا راجـع طا ـا قـام بواجباتـه وطا ا ǯان الغش من الصعوبة ƞكان لاǯتشافه إƯافة إƂ أن العرف ا هـ ƒ الـسائد يقـضي بالقيـام ƞراجعة اختيارية أƜ استخدام العينة العشوائية.

إن قوƔ أو Ưعف نظام الرقابة الداخليـة وسـهولة أو صـعوبة إمكانيـة التواطـؤ بـ ا وظف يعت من أهم ددات اǯتشاف ا طƘ و Ǿا فان دور ا راجـع هـو التحـرƜ علـى Ưـعف أو قوƔ نظام الرقابة الداخلية بطريقة Ƨعلـه يـتمكن مـن ǯـشف الƔغـرات ا وجـودƔ النظـام واقتراƵ وسائل العلاǯ بطريقة سلسةƋ إن فاعلية عمل ا راجع تكمـن منـع حـدوƭ ا طـƘ لا تضييع الوقǨ البحƮ عنه.

إن إسقاط الدراسة النظرية على التعاونية ل الدراسـة اظهـر أن هـǾ الأخـ Ɣ تعـاƆ من مشاǯل تنظيمية أǯƵر منها اسبية فهي تتميـز بوجـود نظـام رقابـة داخليـة Ưـعيف وغـ متماسǮ وافتقارها إƂ عمال مؤهل علميـا ومهنيـا أƯ ـف إƂ ǽا ǮـǼ الغيـاب الكلـي ـصلحة ا راجعة الداخلية الƔ يعت السبƤ الرئيسي ظهور الكـ ǯ مـن الأخطـاء خاصـة تلـǮ الـ Ɣ تعود إƃ سنوات سابقة وƁ تتم معا تهاƋ إن ما يسهل مهمـة ا راجـع ا ـارجي هـو تـوفر نظـام Ʒكم للمراجعة الداخلية ا تسهر من خلاله ا صلحة علـى حـƮ ا ـوظف علـى احتـرام اللـوائƶ والإجراءات حƓ يتمكنوا من ترƤƳة تلف وقائع الأعمال والأنـشطة بيانـات اسـبية صـحيحة ƹكن الاعتماد عليها صنع القراراتƋ ويعت تقريـر مراجـع ا ـسابات الوسـيلة الاǯǯـر قبـولا وثقة فيق هǾا الغرض فمراجع ا سابات بفـضل الرصـيد العلمـي والعملـي الـǾƜ ƹتلكـه

يستطيع أن يقدم النصيحة حول أفضل الطرق ـسـ ا ـسابات ـا يـساهم ـا التعاونيـة وازدياد رلليتهاَ شريطة أن مراجع ا سابات مهامه ظل الـشفافية والتعـاون الإـ مـن طرف الإدارة ويع من يتقابل معه .

إن نقاط الضعف ا شار إليها أعلاه تعتـ ات أـيـة فـصوى تقـدير ا ر ـز ا ـ ا فيقي للتعاونية وإن تكرار هذه الأخطاء من سـنة لأخـرىَ يقـود إ إعـداد ميزانيـة خاطئـة لا تعـ عن الوجه ا فيقي للتعاونية و لوها مـن بعـ الأصـول ات الأيـة الأمـر الـ عل من عملية ا راجعة رد عمل روتي التقيد به إر هـات معينـة قـد تكـون الدولـة أو ملاك رأ ا ال.

تقوم عملية ا راجعة بالأهداف ا رجـوة هنا ـوعـة مـن النتـائج رأيناهـا مناسبة وضرورية مساعدة التعاونية علي تصحي الأخطـاء مـن جهـة ومهمـة للارتقـاء بهنـة ا راجعة للمكانة ا ناسبة ا بالشكل الـ يتوافـق مـع التطـورات ا اصـلة ـال الأعمـال والتجارة من جهة أخرىَ و كن عرض هذه النتائج النقاط التالية :

- ضرورة تصميم نظام للرقابة الداخلية
- إنشاء مصلحة خاصة با راجعة الداخلية
- تقييم ا زرعة وإدراجها ا اسبة
- إدراج طة تكييف البذور الدفاتر ا اسبية مع ضرورة التفاوض على السعر.
- ضرورة الاعتماد على ا وازنات التقديرية التسي يتم استخدام الأصول بطريقة مثلى (النقدية)
- ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال ا ؤهل خاصة أعوان التنفيذ والإطارات ا توسطة.
- البحث عن وسائل زين ا فاءة عن طريق الإيجار.
- من ا فيد تغي الأشخاص الدين يقومون بع الأعمال الروتينية من فترة طويلة وذلك لأ إعاقة تواطؤ أو غش.
- يستحسن عمل كشوف للموردين ما ب فترة وأخرى وعرضها على الإدارة لتقرر ما ترى عمله على ضوء النقدية ا وجودة لديها.

- إجراء تطهير للمدينين والاستدلال من حركتها على ما هو مشكوك فيه وما هو جامد وما هو معدوم.

- الحرص على إعداد مدونة مصطلحات للمخزون حتى لا يتم الخلط بين السلع.

- الالتزام بتوصيات مندوب الحسابات.

- تحسين طريقة الجرد المتناوب وتطبيق طريقة الجرد الدائم والحرص على إجراء الجرد المادي للمخزون على الأقل مرة واحدة في السنة وبالطرق المرعية.

- اعتماد الطرق العلمية في تقييم المخزونات.

أما فيما يتعلق بالنتائج المتعلقة بالمراجع والمراجعة نوجزها في النقاط التالية :

- قبل أن يبدى المراجع موافقته على المهمة يجب أن يتوخى الحذر في إختيار للعملاء وأن لا ينظر للمهمة على أنها مجرد مكسب للمال وزيادة في عدد العملاء بل هي إلتزام إجتماعي.

- إن إكتشاف للمراجع مخالفات عن صحة معاملات الإدارة يجب تبرير المهمة الموكلة له أو إتخاذ الإجراءات المناسبة.

- يعتبر المراجع محل ثقة مستخدمي القوائم المالية والإدارة ومن يجب على مزاولي المهنة أن يؤدوا عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة.

- حصول المراجع على أتعابه من موكليه يضعف من استقلاليته الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في تحديد الجهة التي يجب أن تتولى القيام بدفعها.

- ضرورة الاهتمام بالتدريب المستمر للمراجعين وهذا عن طريق الندوات والدورات التدريبية .

- ضرورة اهتمام المراجع بالتقنيات الكمية لما لها من أهمية في اختيار وتقدير المجتمع الإحصائي المراد فحصه.

- ضرورة وجود نقابات إقليمية وجهوية ومحاولة التنسيق مع النقابات الدولية للتعرف على كل المستجدات في مجال علم المراجعة.

- ضرورة خضوع عمل المراجع للفحص والتدقيق في حالة النزاع من جهات حكومية متخصصة.

- ضرورة التزام المراجع بتطبيق معايير الأداء المهني بعناية ومحاولة التعرف والفهم الجيد لمسببات الأخطاء والغش وذلك منعا لوقوعها.

قائمة المـراجـع

أولاً : المراجع باللغة العربية

1- الكتب :

1- د. أبو الفتوح علي فضالةÛ المراجعة العامةÛ [دار الكتب العلمية للنشر 1996]

2- د.أبو الفتوح علي فضالةÛ دراسات المراجعة مع دراسة تفسيريةÛ [دار الكتاب القاهرة]

3- د. أبو الفتوح على فضالةÛ استراتيجية القوائم الماليةÛ [دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع 1996]

4- د.أحمد حجازيÛ المراجعة بين النظرية والتطبيقÛ [الرياض 1989]

5- د. أحمد سيد مصطفىÛ إدارة الجودة الشاملة الايزو 9000Û [مطابع دار الهندسة 1998]

6- أحـمد طرطارÛ الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسةÛ [ديوان المطبوعات الجامعية 2001]

7- حسن مجوحÛ القانون التجاري الجزائري والنصوص التطبيقية والاجتهاد القضائي والنصوص المتممة [الديوان الوطني للاشغال التربوية 2002]

8- د.خيرت ضيفÛ المحاسبة الضريبية دراسة مقارنةÛ [دار النهضة العربية بيروت 1976]

9- د.دومنيك سلفدور Û الإحصاء والإقتصاد القياسي ملخصات شوم Û [دار ماكجرو هيل 1982]

10- د.عبد الحي مرعيÛ د. محمد الصبان Û دراسات في تـطور الفكر المحاسبيÛ [الدار الجامعية 1990]

11- د.عبد الغفار حنفيÛ الإدارة المالية المعاصرةÛ [الدار الجامعية القاهرة 1990]

12- د.عبد الفتاح الصحنÛ مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاÛ [مؤسسة شباب الجامعة 1984]

13- د.عبد الفتاح الصحن و د. أحمد أنورÛ الرقابة ومراجعة الحساباتÛ [مؤسسة شباب الجامعة]

14- د.عبد الفتاح الصحن و د. كمال الرقابة والمراجعة الداخليةÛ [دار الجامعة الجديدة 2001]

15- عبد الوهاب خياطةÛ تفتيش الحسابات ومراجعة الميزانياتÛ [مطبعة طربين حلب سوريا 1966]

16- د.علي سيد قاسمÛ مراقب الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمةÛ [دار الفكر العربي 1991]

17- عمورة عمارÛ الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائريÛ [دار المعرفة 2000]

18- د. فريد النجارÛ إدارة الأعمال الاقتصادية والعالميةÛ [مؤسسة شباب الجامعة 1988]

19- د. محمد أحمد خليلÛ المراجعة والمراقبة المحاسبيةÛ [دار الجامعات الاسكندرية مصر]

20- د. محمد السيد الناغيÛ المراجعة إطار النظرية والممارسةÛ [مكتبة الجلاء الجديدة المنصورة]

21- د. محمد الفيومي، د.عوض لبيب، أصول المراجعة، [المكتبة الجامعية الحديثة، الاسكندرية 1998]
22- د. محمد متولي الجمل و د. عبد المنعم محمود، المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي، 1980
23- د. محمد سمير الصبان، د. إسماعيل إبراهيم جمعة، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، [الدار الجامعية 1996]
24- د. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، [الدار الجامعة الاسكندرية مصر 1998]
25- د. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، [الدار الجامعية 1990]
26- د. محمد وجدي شركس، المراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية الإلكترونية، [دار ذات السلاسل 1978]
27- د.منصور حامد محمود، د. محمد أبو العلا الطحان، أساسيات المراجعة، [دار القاهر للتعليم المفتوح 1998]

ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية

1- الكتب

01- ANDREE HUBERT, LES MISSIONS PARTICULIERE DU CAC, [Edition : DUNOD PARIS 1991]

02- AOMAR BOUKHEZAR, LA COMPTABILITE DE L'ENTREPRISE ET LE PLAN COMPTABLE NATIONAL, [Edition : IMPRIMERIE COMMERCIALE]

03- BENOIT PIGE , AUDIT ET CONTROLE INTERNE, [LES ESSENTIELLES DE GESTION 1997].

04-BERNARD COLLASSE, ENCYCLOPEDIE DE COMPTABILITE CONTROLE DE GESTION ET DE L'AUDIT, [PARIS 2000].

05-BERNARD GOBEL , BERANRD MARRY, AUDIT QUALITE INTERNE .

06- CARLIER ALPHONSE, STRATEGIE APPLIQUE A L'AUDIT DES SYSTEMES D'INFORMATION LES APPROCHES METHODOLOGIQUES ET L'AUDIT QUALITE, [PARIS HERMES 1994].

07- CLAUDE BAILLY-MASSON, COMPARAISON DE LA MISSION DU C.A.C FRANCAIS AVEC CELLE DU CONTROLEUR DES COMPTES SIUSSE , [H.E.C LAUSANE 2000]

08-COOPERS ET HYBERAND , LA NOUVELLE DE CONTROLE INTERNE , [IFACI 2000]

09-DILIGENCE PROFESSIONNELLE DU CAC,
[O N EXPERT COMPTABLE ET CAC]

10-DJELLOUL SACI, COMPTABILITE DE L'ENTREPRISE ET SYSTEME ECONOMIQUES L'EXPERIENCE ALGERIENNE , [O P U]

11- E G NOZZI, LA VERIFICATION DU BILAN , [DUNOD 1964]

12-ETIENNE BARBIER, L'AUDIT INTERNE PERMANENCE ET ACTUALITE , [Edition : ORGANISATION COLLECTION AUDIT 1996].

13- F. JONO ET AUTRE , GUIDE PRATIQUE POUR LE CONTROLE INTERNE , [Edition : DUNOD 1971].

14- GEORGES DEPALLENS, JEAN- PIERRE JOBARD, GESTION FINANCIERE DE L'ENTREPRISE, [Edition : SIREY PARIS 1990].

15- GEORGES EGG, LES MOTS DE L'AUDIT, [Edition : LIAISON PARIS 2000]

16- GERMOND RENE RENAULT, REVISION ET CERTIFICATION COMPTABLE, [COLLECTION EXPERTISE COMPTABLE 1987]

17- GILBERT REIBOLD, L'AUDIT EXTERNE AUX SERVICES DES DIRIGEANTS D'ENTREPRISES, [Edition : HOMMES ET TECHNIQUES 1975]

18- GILLE CHEVALIER, PRINCIPES DE VERIFICATION, [UNIVERSITE LAVAL 1973].

19- G MAURY .GMULL, ECONOMIE ET ORGANISATION DE L'ENTREPRISE, [Edition : FOUCHER 1979]

20-HAMINI ALLEL, LE CONTROLE INTERNE ET L 'ELABORATION DE BILAN COMPTABLE, [O P U 1993]

21-HOCINE HAMDANI , STATISTIQUE DESCRIPTIVE, [O P U ALGER .]

22- JAQUES BERNARD, THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE, [Edition : ORGANISATION PARIS 2000]

23- J C B BONTJE, L'AUDITOR FAITES L'AUDIT ET LE PLAN STRATEGIQUE DE VOTRE ENTREPRISE, [Edition : MAXIMA 1991]

24- J E COMBES ET MC LABROUSSE, AUDIT FINANCIERS ET CONTROLE DE GESTION FONDEMENT ET CAS PRATIQUE, [PUB UNION EDITION 1997]

25- J -MAILLER , INITIATION AU CONTROLE COMPTABLE, [Edition : ECONOMIE ET HUMANISME 1973].

26-KHAFRABI MOHAMED ZINE, COMPTABILITE DES SOCIETES, [BERTI EDITION ALGER 1996]

27-LEO PAUL LAUZON, CONTROLE DE GESTION, [Edition : ESKA SARL PARIS 1980]

28-MARC THORIN, L'AUDIT INFORMATIQUE , [HERMES SCIENCE PUBLICATION PARIS 2000].

29- M. JERVAIS, CONTROLE DE GESTION PAR LE SYSTEME BUDGETAIRE, [LIBRAIRIE VUIBERT 1987]

30- MOHAMMED BOUHADIDA, DICTIONNAIRE DES FINANCES, DES AFFAIRES ET DE MANAGEMENT, [CASBAH EDITION 2000]

31- MOKHTAR BELAIBOUD, GUIDE D'AUDIT FINANCIERS ET COMPTABLE [Edition : MAISON DES LIVRES]

32- MICHEL VIGIER, METHODE D 'ASSURANCES QUALITE -FIABILITE ET D'EXPERIMENTATION, [Edition : MALOINE SA PARIS 1981]

33- NACER EDDINE SAADI, ALI MAZOUZ, LA PRATIQUE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES EN ALGERIE, [Edition : SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE 1993]

31- NGUYEN HONG THAI, LE CONTROLE INTERNE METTRE HORS RISQUES L'ENTREPRISE , [Edition ORGANISATION 1999]

32-PASCAL SIMONS, AUDIT FINANCIER, [Edition : ORGANISATION 1987]

33-PATRICK ATLAN, REPRENDRE UNE ENTREPRISE EN DIFFICULTE, [Edition: ORGANISATION 1995]

34- PIERRE FERROUK, AUDIT DE LA PROCEDURE DE REDRESSEMENT, [E.F.E 1996]

35- REMLI MOULOUD, APPROCHE COMPARATIVE DES COURS DES COMPTES FRANCAIS ET ALGERIENNE, [O P U 1987]

36-ROBERT BRIEN, C A .JEAN SENECAL C A, CONTROLE INTERNE ET VERIFICATION, [Edition : PREFONTAINES I N C 1984]

37- ROLAND CHARLES, AUDIT ET GESTION DE L'ENTREPRISE AGRICOLE, [Edition : FRANCE AGRICOLE]

38- SMAIL ARBAJI, LA COMPTABILITE DE L'ENTREPRISE, [Edition : ENAP 1990]

39- VANDEVILLE PIERRE, CONDUIRE UN AUDIT QUALITE METHODOLOGIE ET TECHNIQUES, [PARIS AFNOR 1995]

2- دوريات وأبحاث ووثائق بالفرنسية

01- GUIDE DE L'AUDIT ET DE COMMISSARIAT AUX COMPTES, SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE.

02- J O N° 24 DU 17/04/1996 CODE DEONTOLOGIQUE DE LA PROFESSION EXPERT COMPTABLE COMMISSAIRE AUX COMPTES, Imp OFFICIELLE ALGER

03- L'AUDIT INTERNE DE L'ENTREPRISE MINISTERE DE LA RESTRUCTURATION INDUSTRIELLE ET DE LA PARTICIPATION, MAI 1995.

04-L'EXPERT COMPTABLE ET LES PME REVISEUR OU CONSEILLER, U.R.C.C - H E C LAUSANE 2001

05-MANUEL DE VERIFICATION ANNUELLE, BUREAU DE VERIFICATEUR GENERAL CANADA 1999

06- MANUEL DE VERIFICATION DE L'OPTIMISATION DES RESSOURCES BUREAU DE VERIFICATEUR GENERAL CANADA 2002.

07- NORME POUR LA PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE INSTITUT DE L'AUDIT INTERNE IFACI 2001

08- REVU ALGERIENNE DE LA COMPTABILITE ET D'AUDIT, SOCIETE NATIONALE DE LA COMPTABILITE N° 02 1994

09- REVU TECHNIQUE AUDIT INFO SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE N° 02 1990

10- TECHNIQUE DE COLLECTE DES ELEMENTS PROBANTS, BUREAU DE VERIFICATEUR GENERAL CANADA 1994.

قائمة الجداول

الصفحة ....

قائمة الأشـكـال